

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067291

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 213/2017, de 3 de abril de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 196/2013

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. Falta de motivación. El volumen de operaciones, formar parte de un grupo de sociedades, la vinculación con otras entidades o personas y la comprobación de beneficios fiscales previstos para otros tributos son circunstancias suficientes para justificar la ampliación del plazo, cuyo acuerdo estuvo motivado.

IS. Base imponible. Liberalidades/gastos necesarios. No son deducibles los gastos de relaciones públicas de los que no se identifican los que acudieron a los eventos, pues no se acredita la relación con los ingresos. **Operaciones vinculadas. Servicios de apoyo a la gestión. Contribuciones a gastos de I+D. Management fees** en relación con el personal desplazado. La gestión de los expatriados debe ser soportada por las filiales en las que prestan sus servicios. Se trata de gastos generales de la matriz que se reparten entre las filiales, pero sin tener en consideración servicios realmente prestados. El método utilizado para el reparto no se sustenta sobre importes realmente incurridos derivados de un servicio individualizado, sino que se procede de una forma global. No son deducibles los gastos facturados en términos genéricos, y sin aportar prueba de servicios concretos, así como los gastos incurridos en actividades propias del accionista. Tampoco son deducibles los gastos de I+D incluidos en ese reparto por falta de contrato específico y porque los gastos repercutidos no están especificados por proyectos. **Amortización del inmovilizado inmaterial. Fondo de comercio.** En la absorción de otra sociedad en 1998 no se registró fondo de comercio. En 2003 se vende ese negocio y se realiza un ajuste negativo por el fondo de comercio que considera incluido en la fusión. Sin embargo, como no hay amortización contable y no poderse aplicar una excepción a la inscripción contable, no es deducible. **Incrementos y disminuciones de patrimonio. Corrección monetaria.** En principio la corrección monetaria no era aplicable cuando el resultado fuese negativo, no obstante, en 1999 se suprimió esa limitación. **Deducción por doble imposición de plusvalías.** La venta de las participaciones en una entidad da derecho a la deducción, pero se discute la base de cálculo. Si tras el acuerdo inicial se firma posteriormente una novación trasladando parte del precio asignado de activos que no dan derecho a la deducción hacia las acciones, constituye una artificial modificación del negocio originario que no puede acogerse a la deducción. **Deducciones generadas en ejercicios prescritos.** La facultad de comprobación no prescribe. No obstante, como en el ejercicio (2003) no estaba aplicable el art 106.4 LGT no se puede aplicar a deducciones originadas en ejercicios prescritos.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 106, 150 y 191.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributarias) art. 184.

RDLeg 1504/1989 (TR LSA) arts. 181 y 203.

Ley 230/1963 (LGT) art. 114.

Ley 43/1995 (Ley IS) arts. 10, 14, 15, 16, 23 y 28.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS) arts. 16 y 19.

Código Civil art. 1214.

PONENTE:

Don Fernando Román García.

Magistrados:

Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000196/2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01890/2013

Demandante: TOTAL ESPAÑA, S.A.

Procurador: GUILLERMO GARCIA SAN MIGUEL HOOVER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a tres de abril de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 196/2013 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. Guillermo García San Miguel Hoover, en nombre y representación de TOTAL ESPAÑA, S.A., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 30 de abril de 2013 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 6 de noviembre de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 27 de enero de 2014 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba, las partes, por su orden, concretaron sus posiciones en sendos escritos de Conclusiones, quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 28 de febrero de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 2 de marzo de 2017, finalizando la deliberación en fecha 16 de marzo de 2017, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.**

Objeto del recurso.

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC el 28 de febrero de 2013, en virtud del cual se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra acuerdos de liquidación de fecha 27 de agosto de 2010 y acuerdo de imposición de sanción de fecha 8 de marzo de 2011, dictados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, relativos al Impuesto sobre Sociedades (régimen de declaración consolidada), ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006.

Segundo.

Antecedentes fácticos relevantes.

A efectos de la resolución del presente recurso conviene tener en cuenta los siguientes antecedentes que, en esencia, se corresponden con los reflejados en la resolución impugnada:

1) Con fecha 22 de marzo de 2010 los servicios de Inspección de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes incoaron a la entidad TOTAL ESPAÑA, S.A. actas de disconformidad (A.02) números 71707170, 71702121, 71702216, 71702322 por el impuesto y ejercicios de referencia, emitiéndose en igual fecha informes

ampliatorios. En dichas actas se recogen tanto los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad como los que manifiesta su disconformidad; en ellas se hace constar, entre otros extremos, lo siguiente:

a) La fecha de inicio de las actuaciones fue el 22 de julio de 2008, habiéndose producido determinadas dilaciones en el procedimiento, imputables al obligado tributario, por un total de 138 días, que no deben computarse en el tiempo total transcurrido.

b) Por acuerdo del Inspector-Jefe de 16 de julio de 2009 (notificado el siguiente día 20 de julio), el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se amplió a los veinticuatro meses previstos en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003 .

c) En los ejercicios comprobados el Grupo Consolidado 9/95 estuvo constituido por TOTAL ESPAÑA, S.A. (sociedad dominante) y las siguientes sociedades dominadas: PETROLI, S.A., PETRÓLEOS DE VALENCIA, S.A., S.A. ESPAÑOLA DE LUBRIFICANTES (SAEL), TOTAL GAZ ESPAÑA S.L., TOTAL EOLICA, S.A., TOTAL OIL ESPAÑA, S.A.

En el ejercicio 2005 dejó de pertenecer al grupo PETRÓLEOS DE VALENCIA SA y en el ejercicio 2006 por fusión por absorción SAEL y TOTAL OIL ESPAÑA SA.

d) TOTAL ESPAÑA, S.A. como sociedad dominante del Grupo 9/95 presentó las declaraciones-liquidaciones, modelo 220, correspondientes a los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006.

e) Mediante diligencia de 18/06/2009 se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, art. 157 LGT y art. 33.ter RGIT .

El obligado tributario, tras solicitar ampliación de plazo para presentar alegaciones (7 días), presentó éstas mediante escrito de fecha 19 de abril de 2010.

2) El 27 de agosto de 2010, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes practicó cuatro liquidaciones por el concepto y ejercicios expresados (en las que se regularizaron, entre otros, los extremos a que se refiere en su demanda la recurrente).

3) Frente a tales acuerdos se interpusieron las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC.

4) El 19 de marzo de 2010 se inició expediente sancionador por el IS ejercicio 2003 por los siguientes hechos: amortización, donativos, ajuste negativo al resultado contable "corrección monetaria" y deducción por doble imposición. Respecto de los tres primeros, el obligado tributario prestó su conformidad a la regularización practicada por la Inspección.

Tras las alegaciones de la entidad, se impuso a la entidad una sanción de 987.972,02 € por la comisión de la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria.

5) Frente al acuerdo sancionador, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC.

6) El TEAC resolvió acumuladamente las reclamaciones interpuestas mediante el acuerdo que ahora es objeto de impugnación.

Tercero.

Alegaciones y pretensiones de la parte actora.

La parte actora alega en su demanda los siguientes motivos de impugnación en contra de la resolución impugnada:

1) Exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y consecuente prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias objeto de comprobación.

2) Deducibilidad de los gastos por relaciones públicas.

3) Deducibilidad de los gastos por "management fees" en relación con el personal desplazado.

4) Deducibilidad de otros gastos incluidos en el concepto de "management fees".

5) Deducibilidad del Fondo de Comercio Costa.

6) Corrección monetaria del artículo 15.11 LIS .

7) Dedución por doble imposición de plusvalías de fuente interna.

8) Compensación de bases imponibles negativas aportadas por TOTAL OIL ESPAÑA, S.A.

9) Improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia de culpabilidad.

Con base en los citados motivos finaliza la demanda solicitando se dicte sentencia "por la que se declare nula, anule o revoque la resolución impugnada y sus pronunciamientos desestimatorios".

Cuarto.

Alegaciones y pretensiones de la parte demandada.

La Administración demandada se opone en su escrito de contestación a la demanda a las pretensiones de la actora, desarrollando sus argumentos entorno a las siguientes rúbricas:

- 1) Reiteración de las alegaciones presentadas en la reclamación económico-administrativa.
- 2) Ampliación del plazo de duración del procedimiento. Inexistencia de prescripción.
- 3) Gastos por relaciones públicas.
- 4) Gastos por repartos de costes de la matriz.
- 5) Fondo de Comercio Costa.
- 6) Aplicación de la corrección monetaria (artículo 15.11) a las enajenaciones de estaciones de servicios.
- 7) Doble imposición de plusvalías.
- 8) Compensación de bases imponible negativas.
- 9) Sanción.

Finaliza su escrito de contestación a la demanda el Abogado del Estado solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte actora.

Quinto.

Sobre la alegación de la Abogacía del Estado relativa a la reiteración de las alegaciones presentadas en la reclamación económico-administrativa.

El Abogado del Estado sostiene que la demanda es "mera copia literal exacta de las alegaciones presentadas en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante el TEAC", por lo que la propia resolución del TEAC ya contestó a la demanda. A su juicio, esta posición procesal supone una conformidad con lo expuesto ante el TEAC, por cuanto que no se discuten ni rebaten sus afirmaciones, que quedan consentidas, por lo que procede desestimar la demanda.

Esta alegación no puede ser acogida por la Sala, toda vez que de la lectura de la demanda se colige que ésta se dirige a combatir los argumentos expresados en la resolución impugnada, por más que en el desarrollo de su exposición los razonamientos empleados por la actora coincidan sustancialmente con los utilizados en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a los acuerdos de liquidación y sanción, lo que no resulta extraño habida cuenta de que éstos fueron confirmados por el TEAC.

Sexto.

Motivos de impugnación (1): Exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y consecuente prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias objeto de comprobación.

- 1) Planteamiento: posiciones de las partes.

Alega la actora -en esencia- que en la fecha en que se notificaron los acuerdos de liquidación, 27 de agosto de 2010, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2003 a 2006, al ser nulo el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras por manifiesta falta de motivación.

A ello se opone el Abogado del Estado, que sostiene que tanto la propuesta como el acuerdo de ampliación indican detalladamente las causas que justifican la misma, concretándolas en relación con los hechos concurrentes en el expediente y estando incluidas en las enumeradas por el artículo 150 de la LGT, por lo que la actuación fue correcta.

- 2) Legislación y jurisprudencia aplicables.

La legislación aplicable al caso viene determinada por el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria y el artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

(...)"

Artículo 184. Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.

"1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concorra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice, cuando no haya presentado declaración respecto a dichas actividades o estas sean distintas de las declaradas por el obligado tributario en la correspondiente declaración censal.

Se considerará actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto.

También se considerará actividad distinta la que hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales diferente de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte.

6. El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento.

7. La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento."

Acerca de la adecuada interpretación de estas normas, por lo que se refiere al aspecto de la motivación del acuerdo de ampliación, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en múltiples ocasiones, pudiéndose citar al respecto, entre otras, las siguientes sentencias: SSTS nº 1515/2016, de 23 de junio, RC 2309/2015); 12 de marzo de 2015 (RC 4074/2013); 29 de enero de 2014 (RC 4649/2011); 28 de febrero de 2013 (RC 2320/2010); 13 de diciembre de 2012 (RC 987/2010); 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010); y 24 de enero de 2011 (RC 5990/2007).

De la consolidada doctrina jurisprudencial sentada sobre esta cuestión, conviene destacar, resumidamente y por lo que ahora interesa, lo siguiente:

a) La regla general es que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras no exceda de 12 meses.

b) No hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar la duración de las actuaciones inspectoras: el plazo de 12 meses podrá prolongarse, en casos excepcionales y mediante acuerdo motivado, cuando concurran particulares circunstancias que impidan o dificulten que la culminación de las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto.

c) La motivación ha de ser específica, lo que quiere decir que la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que se requiere su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso objeto de comprobación.

d) Las circunstancias descritas en la Ley y en su Reglamento de aplicación pueden ser o no, según los casos, un dato relevante en función de su influencia en las actuaciones mismas, es decir, no basta con acreditar que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate.

e) No cabe presumir automáticamente la complejidad de las actuaciones de la concurrencia de alguno de los factores legales: la especial complejidad de las actuaciones puede ponerse de manifiesto ante la concurrencia de alguno de los datos reveladores de esa complejidad que, a título ejemplificativo, se enumeran en el precepto, pero ello no quiere decir que la presencia de alguna de tales circunstancias determine, por sí misma, la complejidad del procedimiento.

f) La motivación específica no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que la norma requiere, además, que la Administración esté materialmente amparada para acordar la ampliación, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun cuando lo fuera de manera sucinta, los motivos que han impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.

g) La justificación habrá de evaluar las actuaciones ya emprendidas, las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, las diligencias pendientes, la imposibilidad de completar las actuaciones, la previsión del plazo preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de 12 meses, a fin de descartar que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de la complejidad real de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación.

h) La justificación, en los términos referidos, debe contenerse en el propio acuerdo de ampliación, sin que quepa a posteriori, ni por los Tribunales Económico-Administrativos, ni en sede judicial, suplir o sustituir dicha justificación, mediante el análisis y delimitación de circunstancias que no se hicieron constar expresamente en el acuerdo de ampliación.

3) Examen del supuesto planteado.

La Sala considera, a la luz de la doctrina jurisprudencial citada, que no es posible acoger el planteamiento de la parte actora a este respecto por las razones que exponemos a continuación.

En efecto, el acuerdo de ampliación refleja en su Antecedente Primero que las actuaciones inspectoras se refieren a los siguientes periodos y conceptos impositivos:

"PRIM ERO: Con fecha 22 de julio de 2008 se notificó por el Jefe del Equipo Nacional de Inspección n.º 08 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (D.C.G.C.), a la empresa TOTAL ESPAÑA, S.A., N.I.F.: A28131571, el inicio de las actuaciones de inspección de los siguientes conceptos y periodos impositivos:

CONCEPTOS IMPOSITIVOS PERIODOS

Impuesto sobre Sociedades 2003 a 2006

Impuesto sobre el Valor Añadido 07/2004 a 12/2006

Retención/Ingreso a cta del I.R.P.F. o del I. s/Sociedades 07/2004 a 12/2006

Retención a cta del I. s/ Renta No Residentes 07/2004 a 12/2006

Declaración anual de operaciones 2004 a 2006

Declaración recapitulativa entregas y adq. intracomunit. 2004 a 2006"

Asimismo, en su Antecedente Segundo, recoge literalmente las circunstancias que el Jefe del Equipo n.º 8 de Inspección considera determinantes de la especial complejidad de las actuaciones en los siguientes términos:

"SEGU NDO: Con fecha 23 de junio de 2009 el Jefe del Equipo n.º 08 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (D.C.G.C.), comunicó a la entidad que elevaría al Jefe de Dependencia Adjunto propuesta de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses en razón a las siguientes circunstancias determinantes de la especial complejidad de esta comprobación:

"1a.- El volumen de operaciones declarado por la entidad TOTAL ESPAÑA, S.A., en los períodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente (euros):

2003: 988.602.822,98
 2004: 834.597.582,38
 2005: 656.730.424,82
 2006: 589.041.886,01

Cifras que superan ampliamente la requerida para la obligación de auditar sus cuentas (art. 203 relacionado con el 181 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas). Aunque la normativa fiscal (art. 184.2.a del Reglamento aprobado por R.D. 1065/2007) se refiere exclusivamente al volumen de operaciones, indicaremos que la entidad está obligada a la auditoría por normativa mercantil, pues el valor de sus partidas de activo supera en mucho la cuantía a que se refiere el art. 181.1 .a del Texto Refundido de la Ley de S .A. En concreto, las cuantías en euros, según el balance declarado en el modelo 200, son:

Año Total España, S.A.
 2003 279.121.009,44
 2004 237.833.999,17
 2005 185.817.805,74
 2006 144.057.838,60

2a.- Formar parte la entidad del Grupo de Sociedades n°. 9/95 en calidad de sociedad dominante, Grupo en Régimen de Tributación Consolidada para el que en esta misma fecha se solicita la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 2003 a 2006.

3a.- La relación entre ambas comprobaciones determina que la comprobación del I. V.A. y de las retenciones debe ser realizada en unidad y de forma simultánea con el Impuesto sobre Sociedades.

4a.- El número de perceptores, clave A, incluidos en las declaraciones-resumen anual de retenciones a cuenta del IRPF es superior a 200 en los períodos a comprobar. Existe personal desplazado a España por una entidad del grupo residente en Francia, y personal de Total España desplazado al extranjero. Hay también retribuciones en especie.

5a.- A efectos del I.V.A., la entidad realiza un continuo tráfico intracomunitario, con adquisiciones y entregas intracomunitarias, tratándose de productos también sometidos a los Impuestos Especiales, que pasan por regímenes suspensivos que afectan igualmente al I.V.A., produciéndose una exención a la entrada de la mercancía en las condiciones de dichos regímenes, y un devengo del Impuesto a la salida. Existen también importaciones y exportaciones.

6a.- La comprobación del I.V.A. soportado comporta el análisis de gran cantidad de información y el intercambio de archivos entre la inspección y la empresa visitada, como se recoge en la diligencia 8.

En la notificación anteriormente citada, y de acuerdo a lo establecido en el artículo 184.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se le concedió un plazo de diez días para efectuar alegaciones.

Transcurrido dicho plazo, no consta en el expediente que haya sido presentada alegación alguna por parte del sujeto pasivo."

Y tras la cita de los artículos 150 LGT 58/2003 y 184 del RD 1065/2007 , señala en su Fundamento Tercero:

"TERCERO: En el presente caso tal y como se desprende de la propuesta elaborada por el Equipo Nacional de Inspección n°. 08 de la D.C.G.C., nos encontramos ante una sociedad en la que concurren las siguientes circunstancias:

- 1.- Un elevado volumen de operaciones y la consiguiente obligación de auditar las cuentas.
- 2.- La entidad está integrada en un Grupo que tribuía en régimen de consolidación fiscal.
- 3.- Se comprueba la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y es necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.
- 4.- Es necesario verificar, para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal, el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

En consecuencia, ha de concluirse que estas causas implican una especial complejidad de las actuaciones inspectoras al concurrir con los supuestos previstos en las letras a), b), d) y j) del número 2. del artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

Además de dichas causas, concurren en el presente caso las expresamente recogidas en la Comunicación de apreciación de circunstancias notificada a la entidad el 23 de junio de 2009 y anteriormente transcritas. Causas que implican una especial complejidad en el procedimiento de inspección a que este acuerdo se refiere, por lo que se considera suficientemente fundamentado y argumentado el carácter de especial complejidad de estas actuaciones inspectoras para proceder a la ampliación del plazo de este procedimiento.

Por todo lo anteriormente expuesto y a la vista del actual grado de ejecución de las referidas actuaciones, se ACUERDA la ampliación por otros doce meses más del plazo de las actuaciones del procedimiento de inspección, que actualmente se siguen cerca de la entidad TOTAL ESPAÑA, S.A., N.I.F.: A28131571 relativas a los siguientes conceptos y periodos impositivos:

CONCEPTOS IMPOSITIVOS PERIODOS IMPOSITIVOS

Impuesto sobre el Valor Añadido 07/2004 a 12/2006

Retención/ Ingreso a cta del I.R.P.F. o del 1. s/Sociedades 07/2004 a 12/2006

Retención a cta del I. s/ Renta No Residentes 07/2004 a 12/2006

Declaración anual de operaciones 2004 a 2006

Declaración recapitulativa entregas y adq. intracomunit. 2004 a 2006

Dichas actuaciones deberán concluir, por tanto, en el plazo máximo de 24 meses a contar desde la fecha de notificación del inicio de las mismas, es decir desde el 22 de julio de 2008, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 104.2 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre y en el artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria."

A la vista de lo razonado en el acuerdo de ampliación la Sala considera que éste es conforme a Derecho, al motivar suficientemente la especial complejidad de las actuaciones y haberse dictado y notificado dentro del plazo legalmente establecido.

Esta complejidad se deduce, principalmente, de las circunstancias expresadas en la propuesta de ampliación, que son asumidas expresamente en el acuerdo, destacando entre ellas el hecho de afectar las actuaciones a varios periodos y conceptos impositivos, a la necesidad de realizar simultáneamente la comprobación del IVA y de las retenciones con la del Impuesto sobre Sociedades, así como al hecho de formar parte la entidad del Grupo de Sociedades nº 9/95 en calidad de sociedad dominante, Grupo en Régimen de Tributación Consolidada, para el que en la misma fecha se solicitó la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 2003 a 2006.

En relación con esta última circunstancia debe tenerse en cuenta -como hicimos en nuestra sentencia de 21 de mayo de 2015 (recurso nº 209/2012), que fue confirmada por la STS nº 1515/2016, de 23 de junio, RC 2309/2015)- lo establecido en la STS de 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010) que, con cita de la STS de 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006), señalaba: "Lo dicho no comporta que todo grupo consolidado haya de soportar el plazo de ampliación, pero es evidente que la improcedencia de la ampliación acordada exige la prueba concluyente de que la misma era innecesaria, prueba que recae en el grupo consolidado".

Pues bien, a este respecto la recurrente no ha aportado la prueba concluyente de la improcedencia de la ampliación exigida por la jurisprudencia. Por ello y, teniendo cuenta el conjunto de circunstancias concurrentes, expresadas en el acuerdo de ampliación, consideramos que éste se encuentra suficientemente motivado.

En consecuencia, a la vista de que (i) la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras al obligado tributario tuvo lugar el 22 de julio de 2008, (ii) el acuerdo de ampliación a 24 meses, que fue debidamente motivado, se dictó el 16 de julio de 2009 y se notificó el 20 de julio de 2009, y que (iii) la notificación de los acuerdos de liquidación se produjo el 27 de agosto de 2010, procede rechazar este motivo de impugnación, al no apreciarse la prescripción alegada por la actora.

Séptimo.

Motivos de impugnación (2): Deducibilidad de los gastos por relaciones públicas.

Impugna a este respecto la parte actora el ajuste efectuado por la Inspección y confirmado por el TEAC referido a la no deducibilidad de los gastos de relaciones públicas con clientes (que se corresponden,

fundamentalmente, con gastos de alquiler de palcos en estadios de fútbol), por no haber acreditado la recurrente la identidad de las personas que acudían a tales eventos, ni la correlación de tales gastos con los ingresos, señalando que, a su juicio, el análisis debe centrarse en la correlación de dichos gastos con los ingresos de la compañía, por lo que, si el gasto es real y está documentado en facturas y debidamente contabilizado, es la Administración la que debe probar que obedece a una liberalidad y no a la promoción de los productos de la empresa.

El Abogado del Estado se opone a la deducibilidad de los gastos realizados por este concepto, alegando que no hay prueba alguna en el caso de autos de que el gasto haya estado relacionado con la actividad empresarial de la recurrente.

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en supuestos sustancialmente asimilables al ahora enjuiciado. Así, en nuestra SAN de 11 de febrero de 2016 (recurso 89/2013), señalábamos al respecto lo siguiente:

"(...) La demandante sostiene que los gastos contabilizados por MSE en concepto de alquiler y servicios de un palco del Real Madrid Club de Fútbol son deducibles al estar correlacionados con los ingresos. Por su parte, el TEAC sostiene que al no haberse concretado el uso que la recurrente hizo de los citados palcos, la descripción genérica aportada por la entidad no resulta suficiente para aceptar la deducibilidad de la cantidad pagada.

Pues bien, tampoco en este caso podemos acoger la tesis de la parte actora. De la jurisprudencia dictada al respecto [véanse, entre otras, las SSTs de 5 de mayo de 2014 (RC 1511/2013) y 28 de septiembre de 2012 (RC 6508/2009)] y de la doctrina sentada por esta Sala en casos sustancialmente asimilables al ahora enjuiciado [entre otras, pueden citarse las SSAN de 19 de noviembre de 2015 (rec.nº 533/2013), 1 de octubre de 2015 (rec. nº 94/2013) y 28 de enero de 2010 (rec. nº 486/2006)] se desprende que son tres los requisitos necesarios que deben acreditarse para que pueda admitirse la deducibilidad de este tipo de gastos: la contabilización del gasto, la realidad del pago, así como la efectiva realización del hecho que motiva el pago y su necesidad para la obtención de ingresos.

En este caso, no se discute que la recurrente haya acreditado los dos primeros, pero sí que haya probado suficientemente el último de los requisitos citados, pues se ha limitado a efectuar una alegación genérica del uso que ha dado al palco alquilado (mantener y consolidar las relaciones con clientes y proveedores, así como con el personal de la compañía), tratando de proyectar sobre la Inspección la carga de probar que no se ha dado a dicho palco el uso alegado por la entidad, en lugar de aportar la prueba que a ella correspondía y que le era exigible de acuerdo con la mencionada doctrina jurisprudencial, de la que es buena muestra la STS de de 5 de mayo de 2014 (RC 1511/2013), que al efecto dispone (FJ Cuarto):

"(...) El punto de partida del razonamiento debe ser, pues, que la mencionada compañía no presentó pruebas que acreditaran la efectividad, la realidad y la necesidad de los gastos fiscalmente deducidos para la obtención de los ingresos declarados. Se ha de recordar en este punto que, ya bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (artículo 13 y 14), para que un gasto tuviera el carácter de deducible fiscalmente debía ser necesario para la obtención de los ingresos, además de real o efectivo. No bastando a tal efecto con estar contabilizado, porque el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (BOE de 21 de octubre), disponía que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente». Esta configuración no varió bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que vinculó el concepto de gasto fiscalmente deducible a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos recordado, entre otras muchas, en la sentencias de 25 de noviembre de 2011 (casación 594/09 , FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11 , FJ 2 º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 y 3858/10 , FFJJ 8º y 3º, respectivamente).

Pues bien, en virtud del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en la disciplina del artículo 105 de la Ley 58/2003), correspondía al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretendía, conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995, que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98 , FJ 6º), 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05), FJ 4º), 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04 , FJ 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05 , FJ 3º), 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05 , FJ 4º), 27 de mayo de 2010 (casación 1090/05 , FJ 3º), 24 de noviembre de 2011 (casación 594/09 , FJ 4º), 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09 , FJ 3 º, y 686/09 , FJ 4 º) y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11 , FJ 2º), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior], sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe

procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (casaciones 4096/08 , 4910/08 y 4964/08 , FJ 4º en los dos primeros casos y FJ 5º en el último)].

Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05 , FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05 , FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04 , FJ 11º)].

Nada de lo anterior ha hecho «[la entidad recurrente]» y en este escenario alcanzan todo su sentido los argumentos de la Sala de instancia sobre la insuficiencia de la invocación pro forma del artículo 1740 del Código civil y acerca de la ausencia de justificación de la causa jurídica en la asunción de pagos por terceros. Ciertamente el animus donandi no se presume, pero en la disciplina del impuesto sobre sociedades, cuestionada por la Inspección de los Tributos, de forma razonada y razonable, la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible, esto es, su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias, lo que, insistimos, no ha hecho la compañía recurrente.(...)"

Por tanto, aplicando al caso ahora examinado esta doctrina jurisprudencial podemos afirmar que, al no haberse aportado por la actora una mínima prueba de quiénes fueron realmente los destinatarios concretos de las invitaciones al palco (por ejemplo, a través de la aportación de la relación de las invitaciones cursadas), no podemos conocer qué tipo de relación tenían dichas personas con la recurrente, lo que, a su vez, impide alcanzar la conclusión de que el gasto realizado para alquilar el palco fuera necesario y estuviera correlacionado con la obtención de ingresos.

Por tanto, también este motivo de impugnación debe ser desestimado."

En el supuesto ahora examinado, la recurrente reconoce en la demanda (página 29) que no ha podido recabar información relativa a la lista de asistentes a los palcos de fútbol contratados durante los ejercicios 2003 a 2005 por tratarse de información alejada en el tiempo, pero sí respecto de ejercicios posteriores, por lo que sostiene que, como el sistema de reservas ha sido siempre el mismo, debe reconocerse el carácter fiscalmente deducible del coste incurrido por este concepto.

Este planteamiento no puede ser aceptado por la Sala a tenor de la doctrina antes expresada, que resulta de plena aplicación al presente caso, dado que tampoco en éste ha aportado la actora una mínima prueba de quiénes fueron realmente los destinatarios concretos de las invitaciones al palco (por ejemplo, a través de la aportación de la relación de las invitaciones cursadas), por lo que no podemos conocer qué tipo de relación tenían dichas personas con la recurrente, lo que, a su vez, impide alcanzar la conclusión de que el gasto realizado para alquilar el palco fuera necesario y estuviera correlacionado con la obtención de ingresos.

En consecuencia, este motivo de impugnación debe ser desestimado.

Octavo.

Motivos de impugnación (3): Deducibilidad de los gastos por "management fees" en relación con el personal desplazado.

Impugna la actora este ajuste, referido exclusivamente al ejercicio 2003, señalando que se relaciona con una serie de gastos indirectos incurridos por TOTAL FRANCE "que no puede ser individualizados directa y exclusivamente a ninguna de las empresas del grupo receptoras de personal desplazado", por cuanto dichos gastos benefician a todas ellas en su conjunto.

Añade que estos gastos en que ha incurrido el Departamento de Recursos Humanos en la gestión del colectivo de "expatriados" en las distintas filiales del mismo son útiles y necesarios, sin que tenga sentido negar que tal gestión genere unos costes que, razonablemente, deben ser soportados por aquellas filiales en las que dichos trabajadores prestan servicios, por lo que no puede negarse su deducibilidad.

El Abogado del Estado, por su parte, señala que se trata de una cuestión que ya fue decidida por el TEAC y por esta Sala en relación con los ejercicios inmediatos precedentes (1999 a 2002) en sentido desestimatorio de las pretensiones de la recurrente e indica que el problema reside en que se trata de una serie de gastos genéricos

de la matriz, sin que conste probada la realidad de los mismos ni su relación real, de todos o de parte de ellos, con la recurrente.

El TEAC precisa a este respecto (página 33 de su resolución) que, en relación con los gastos relativos a los trabajadores desplazados a España, se admiten como deducibles los cargos por salarios y cargas sociales correspondientes a ese personal, pero no se admite la deducibilidad de aquellos cargos que consisten en la imputación de un porcentaje de los gastos generales de un departamento del grupo.

Pues bien, planteándose la cuestión polémica en los mismos términos de anteriores ocasiones, la Sala debe reiterar la doctrina contenida en las sentencias dictadas en los recursos interpuestos por la recurrente en relación con los ejercicios 1999 a 2002 (SSAN de 23 de febrero , 19 de mayo , 26 de mayo y 21 de julio de 2011 (recursos nº 262/2008 , 261/2008 , 292/2008 y 292/2008 , respectivamente), recordando lo señalado a este respecto en la última de las sentencias citadas, en la que se decía:

"(...) esta misma Sala, en la sentencia de 19 de mayo de 2011, ha resuelto el recurso nº 261/2008 , seguido también por TOTAL ESPAÑA, S.A. contra acuerdos dictados en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, a cuyos fundamentos hemos de remitirnos, dada la completa identidad de razón entre ambos recursos. Dice así la citada sentencia de 19 de mayo de 2011 , que a su vez se remite a otra anterior de 23 de febrero de 2011 (prescindiendo de la cita de doctrina general, que la recurrente ya conoce):

" (SEGUNDO: El primero de los motivos de impugnación es el de la procedencia de la deducibilidad de los referidos gastos al estar acreditados ante la Administración y responder al cargo global de "management fees" derivado del contrato suscrito por la entidad, relacionados con los gastos incurridos por el área de Recurso Humanos de la matriz. Se remite al certificado aportado, emitido por la firma ERNST & YOUNG".

"Los hechos que han dado lugar a la regularización practicada, como recoge la resolución impugnada, parten de la pertenencia de la entidad recurrente al Grupo multinacional TOTAL FINA ELF. En virtud del contrato de asistencia suscrito con la vinculada Total TRD France, denominado management fees" se producen los cargos regularizados. Dentro de los "management fees", la entidad incluye los gastos de imputación directa, como los gastos independientes no sujetos a los criterios de reparto. Como declara la resolución impugnada, se trata de los costes del personal desplazado a España que son refacturados por la empresa francesa a la filial española".

"En relación con la justificación de estos gastos, la actora aportó un desglose a requerimiento de la Inspección, en el que se detallara el salario, cargas sociales y otros conceptos, de forma individualizada y por períodos. Dentro de este desglose se incluyen dos cargos: Uno, genérico, "Parte de los salarios del equipo MKE en Francia, y otro, individualizado, por expatriado, "Gastos indirectos de gestión RRHH, imputándose 10.000 /20.000 por expatriado".

"Pues bien la Inspección no admite la deducibilidad de los referidos cargos, al entender que no se encuentran justificados, siendo de aplicación lo previsto en los arts. 10, apartado 3 , y 14, letra e), ambos, de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades. De ello, discrepa la entidad, al entender que es procedente su deducción, al responder dichos gastos a prestaciones por el concepto de "recurso humanos" de los que se benefician todas las filiales, procediéndose a su reparto homogéneo entre todas ellas, al igual que sucede con el personal de la División de Marketing en Francia (MKE)".

"Como se desprende de lo alegado por las partes, los gastos derivados de dichas prestaciones son prorrateados por la matriz e imputados a las filiales, por un sistema de cálculo que pretende ser homogéneo, con el fin de sufragar los servicios de asistencia que la matriz presta a sus filiales; un reparto global pero que no responde a los importes de los servicios realmente prestados, cuya cuantificación queda absorbida en ese cómputo global de distribución de los gastos".

"TERC ERO: En relación con esta misma cuestión, la Sala ha venido pronunciándose en el siguiente sentido: "Con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, es cierto que en el concepto de "gasto" fiscalmente deducible no subyace de forma patente la característica de "necesariedad"... (...)".

"(...) La cuestión que se suscita es la de, si ese gasto contabilizado y que la facturas aportadas amparan dentro del contexto de lo pactado en los referidos contratos, responden a "servicios" concretos, prestados por el concepto de "servicios de gestión".

"En relación con el "método" para la distribución de estos gastos, es decir, por el concepto de "servicios de gestión", la asignación a la matriz, se realiza tomando como base del cálculo el presupuesto del año actual para el "EIS", (el Departamento de Informática de la entidad holandesa), "ajustado por la desviación entre el presupuesto y

el actual del año anterior"; retribución que incluye todos los costes y gastos contraídos por la matriz para proveer el servicio, salvo acuerdo en contrario de las partes por escrito. Su cuantificación se efectúa por un sistema de imputación de los costes del Departamento de Informática de la matriz, ajustándose posteriormente, con los gastos incurridos, es decir, que se produce un reparto de los costes incurridos por la matriz".

"La Sala entiende que este método lo que conlleva es la aportación de cantidades por la filial a los gastos generales por el concepto de "servicios de gestión", y que se reparten entre todas las filiales del Grupo, pero sin tener en consideración servicios realmente prestados, que hayan originado una facturación que los reflejen de forma unívoca, sino que se presentan como importes pagados por gastos generales, como contribución a los mismos y prestados por la matriz.

" (...): La Sala entiende que, partiendo de que la contabilización de un gasto por si mismo no presupone su deducibilidad, sino que como se ha expuesto con anterioridad, es necesario probar que dichos gastos resultan necesarios para la obtención de los ingresos así como que existe una relación directa entre ingresos y gastos, requisitos que siendo de la incumbencia de la parte, no han sido suficientemente acreditados, la conclusión que se alcanza es la no deducibilidad de los expresados gastos, que en consecuencia deben reputarse como una liberalidad, como ha declarado esta Sala en sentencia de 8 de octubre de 1996 , en que declarábamos: "la asunción de un gasto que no le corresponde (aunque se haga por convenio o acuerdo) no deja de ser un acto de mera liberalidad hacia la otra sociedad, aún cuando ello de una manera indirecta pueda redundar en un posible beneficio para la recurrente, dado que dicho gasto no está revestido del carácter de necesidad o esencialidad que debe presidirle en orden a la obtención de los beneficios para su consideración como gasto deducible".

"Conforme a los criterios antes expuestos, el beneficio obtenido se debe de predicar de la entidad que pretende la deducibilidad del gasto. En este sentido, la Sala considera que la existencia de una factura, que globalmente comprende los servicios descritos, sin reflejar al detalle los servicios que pretende amparar, no puede ser acogida en el ámbito de la aplicación de un beneficio fiscal, que impone una interpretación restrictiva del mismo".

"Por otro lado, el método seguido para la distribución de los gastos por el concepto de "servicios de gestión", viene a corroborar la amplitud y la generalidad ambigua de esos gastos, que a dicho concepto se imputan, y que son calculados no por su coste real, sino acudiendo a unos parámetros en los que se incluyen promedios en relación con otras compañías participantes. Por ello, la Sala entiende que las facturas presentadas por la entidad recurrente, más que corresponder a la retribución de servicios prestados, lo que hacen es reflejar un reparto, prima facie, de costes estructurales que debe soportar la matriz con el fin de sostener su eficacia empresarial y organizativa. Se trata del sostenimiento de la estructura empresarial a nivel mundial, sin que suponga un beneficio económico para las empresas, sino para el Grupo de forma global".

"Puede complementarse esta argumentación con el Informe de la OCDE de 1979, en cuyo párrafo 153, dedicado a la "justificación de las ventajas", señala: "en general no se justificarán como deducción a efectos fiscales si una empresa asociada solo obtiene un provecho indirecto o lejano. También éste sería el caso si el servicio coincide con otro prestado por la empresa asociada o que se haya prestado por un tercero.". Y en su párrafo 154, declara: "los gastos realizados por una matriz para dirigir y proteger sus inversiones se soportan por ella, y normalmente no debe de facturarse a los miembros del Grupo", de forma que los gastos realizados en provecho de la matriz no deben ser imputables a otros miembros del grupo, citando como ejemplo, los "gastos de verificación por la matriz de las cuentas de sus filiales" y los "gastos para asegurar los medios de financiación destinados a la extensión del propio grupo".

"Estos mismos criterios son mantenidos por las Directrices de 1995, al señalar que, la matriz o una Sociedad Holding regional ejerce "debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo" "no justificaría que las Sociedades que se beneficien tengan que pagar por ellos" (párrafo 7.9), de forma que para "los costes de gestión y control ("monitoring") habrá que estar "a si una empresa independiente, en circunstancias comparables, hubiese estado dispuesta a pagar o habría ejercido por sí misma esa actividad" (párrafo 7.10), por lo que "en general no ha de considerarse servicios intergrupo las actividades ejercidas por un miembro del grupo por el mero hecho de duplicar un servicio que otro miembro del grupo ejerce para si mismo o es ejercido por un tercero" (párrafo 7.11); concluyendo que "una empresa asociada se beneficia de unos servicios intragrupo cuando obtiene ventajas indirectas que solo se deben a que forma parte de una entidad amplia y no a una actividad específica ejercida" (párrafo 7.13)".

"Pues bien, este mismo criterio es el aplicable en el presente caso, teniendo en cuenta el método para determinar los referidos gastos, que se sustenta no sobre la base de los importes realmente incurridos y derivados

del servicio individualizado, sino que se procede de una forma global, distribuyendo el importe fijado en su totalidad entre las filiales procurando que dicho reparto sea homogéneo".

La razón determinante, pues, de la desestimación del recurso nº 262/08, en lo relativo al ejercicio 1999, y del recurso nº 261/08, respecto al año 2000, debe ser reiterada para resolver, también en sentido desfavorable a la tesis propugnada en la demanda, el presente proceso, dada la absoluta falta de prueba de la efectividad del gasto prorrateado a la sociedad residente en España por el cargo genérico a que se ha hecho mención, calculados a forfait o mediante estimaciones generales y no ajustadas a la magnitud, e importe concreto de los servicios, sin que en este proceso se haya alterado en modo alguno el status probatorio procedente de la vía revisora, puesto que la sociedad actora no ha solicitado el recibimiento a prueba".

En consecuencia, teniendo en cuenta que esa falta de prueba también se aprecia en el presente recurso, por razón de unidad de doctrina (trasunto de los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley) debemos rechazar también ahora este motivo de impugnación.

Noveno.

Motivos de impugnación (4): Deducibilidad de otros gastos incluidos en el concepto de "management fees".

Alega la recurrente que dentro del cargo global de management fees se incluyen una serie de importes relativos a los servicios de asistencia administrativa, general, técnica y de marketing derivados del contrato general de asistencia de fecha 30 de diciembre de 2000, suscrito por la recurrente con TOTAL FRANCE (contrato que fue analizado por la Administración en la anterior comprobación, que se extendió hasta el periodo impositivo 2002), sosteniendo que se trata de gastos cuya deducibilidad debe reconocerse en todos los casos, a lo que se opone el Abogado del Estado por los mismos motivos expresados en el apartado anterior.

Al respecto el TEAC señala (páginas 33 y 34 de su resolución):

"En relación con los los importes refacturados por la entidad francesa por los conceptos de gasto: Secretaría General, Dirección Desarrollo Marketing, Dirección Marketing, Escuela de profesiones, Asistencia Técnica Investigación Europa, Dirección Internacional Aviación, Dirección competición, no se admite la deducibilidad de aquellos que son facturados en términos genéricos y sin aportar prueba alguna de servicio concreto. Estos gastos se reparten según las siguientes claves: gastos fijos+amortizaciones y volumen ventas mundial. Dado que en los gastos anteriores la documentación aportada por la entidad no permite dilucidar que tipo servicios específicos ha recibido la entidad española y la utilidad para la misma no puede admitirse su deducción. En este sentido se pronuncia la AN en las sentencias antes citadas al señalar que no procede la deducción de los gastos dada la absoluta falta de prueba de la efectividad del gasto prorrateado a la sociedad residente por el cargo genérico calculados a forfait o mediante estimaciones generales y no ajustadas a la magnitud; teniendo en cuenta el método para determinar los referidos gastos que se sustenta no sobre la base de los importes realmente incurridos y derivados del servicio individualizado sino que procede de forma global.

En relación con el importe refacturado por la entidad francesa por el concepto de gasto: Dirección Témplate Europe, obedece, según documentación aportada por la entidad, a un proyecto de creación de un sistema informático para transmisión de datos (stocks, pedidos, facturación, gastos, etc.) entre las empresas del grupo Total, respondiendo a decisiones estratégicas del grupo (organización por canales de comercialización, no por marcas). Se trata de un gasto fiscalmente no deducible. Es un gasto derivado de una decisión de las sociedades matrices o dominantes del grupo a nivel internacional, por un "servicio" que ninguna entidad independiente estaría dispuesta a pagar y que debe soportar en su integridad sin posibilidad de repercusión a otras entidades del grupo.

Finalmente en relación con los conceptos de gastos incluidos dentro de la actividad de lubricante la inspección no admite la deducibilidad de los gastos de investigación y desarrollo al no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 16.4 de la LIS ."

Para analizar este motivo de impugnación seguiremos el orden establecido en su demanda por la parte actora, distinguiendo al efecto:

1) Gastos no deducibles por falta de justificación de la realidad de los servicios prestados o del beneficio o utilidad percibida.

1.1 Secretaría General.

Bajo este epígrafe se refiere individualizadamente la demanda a los siguientes gastos:

a) Secretaría General.

Se recogen bajo este concepto los gastos incurridos por la Dirección de Finanzas y Fiscalidad, la de Asuntos Jurídicos y Acuerdos Industriales, la de Compras, la de Calidad y Desarrollo Sostenible, así como la propia Secretaría General del Grupo Total.

Alega la actora haber aportado a la Inspección, con ocasión de la firma de la diligencia nº 13, un desglose detallado de estos gastos y una explicación minuciosa de los servicios prestados (en el apartado 1 del Anexo 8 de los documentos aportados en la citada diligencia), así como la documentación acreditativa de la utilidad que éstos tienen para la recurrente.

Asimismo, señala que en el Informe de Disconformidad correspondiente a la actuación de comprobación desarrollada por la Inspección en 2007, en relación con los ejercicios 2001 y 2002, al analizar los gastos relativos a la Secretaría General, compuesta de diez direcciones, el actuario había reconocido que "(...) únicamente sería no admisible la propia de la Secretaría General por cuanto se reconduce a un servicio de gestión de los ejecutivos y coordinación de direcciones y asesoramiento a las direcciones de recursos humanos". Existe, por tanto, a su juicio, un precedente que en virtud de la doctrina de los actos propios y de un elemental respeto al principio de seguridad jurídica debería ahora impedir cualquier controversia sobre los costes relativos a la Dirección de Finanzas y Fiscalidad, la Dirección de Asuntos Jurídicos y Acuerdos Industriales, la Dirección de Compras y la Dirección de Calidad y Desarrollo Sostenible, en la medida en que las circunstancias relativas a los mismos han permanecido inalteradas durante el periodo de comprobación que ahora nos ocupa, no habiendo probado la Administración una alteración de tales circunstancias.

Este planteamiento de la actora no puede ser acogido por la Sala por las siguientes razones:

En primer lugar, respecto de los gastos de la propia Secretaría General, la actora reconoce que no fueron admitidos en los ejercicios precedentes. Luego, tampoco su inadmisión en este ejercicio supondría atentar contra el principio de los actos propios.

En segundo lugar, olvida la actora que está solicitando la aplicación de un beneficio fiscal y que, por tanto, es a ella a quien corresponde acreditar los hechos constitutivos del derecho que alega. Por ello, no puede válidamente pretender el desplazamiento de la carga de la prueba hacia la Administración a fin de que sea ésta la que demuestre que las circunstancias de años anteriores se han alterado en el ejercicio comprobado, sino que debe ser la recurrente la que acredite que las circunstancias de ejercicios anteriores, en los que se admitió la deducibilidad de determinados gastos, no han sufrido alteración y que, por tanto, siendo la situación idéntica, cabía esperar razonablemente la misma respuesta de la Administración en orden a la deducibilidad de dichos gastos. Sin embargo, la recurrente no ha aportado dicha prueba.

En tercer lugar, la actora no ha desvirtuado los razonamientos consignados al respecto por el TEAC en la resolución impugnada que, sustancialmente, coinciden con los contenidos en los correspondientes Informes de Disconformidad de los ejercicios 2003 a 2006, que señalan -en relación a los apartados 1, 2 y 3 del Anexo 8 antes citado- que los cuadros facilitados por la empresa se refieren a costes completos de la Secretaría general, de la Dirección General + HQSE, de la Dirección de Estrategia y a Investigación General y describen las organización y actividades desarrolladas por la entidad francesa que se refieren a estos conceptos facturados en términos genéricos, sin concretar ni aportar pruebas de servicio determinado alguno.

En consecuencia, la alegación de la actora no puede ser acogida.

b) Dirección de Estrategia y Desarrollo de Refino Marketing y c) Investigación de interés general.

Señala la actora que en la diligencia nº 13 consta una descripción detallada de las actividades de las citadas Direcciones, así como de las aportaciones realizadas por ellas a la recurrente, sosteniendo que de ello se infiere la realidad y utilidad del servicio y, consiguientemente, la deducibilidad fiscal del coste por esos conceptos.

Sin embargo, la recurrente no aporta prueba que desvirtúe lo razonado al respecto por el TEAC para negar la deducibilidad de tales gastos, limitándose a insistir en la procedencia de la deducibilidad de los mismos, por lo que su alegación no puede ser acogida.

1.2 Dirección desarrollo marketing.

Se opone la demandante a la postura de la Inspección señalando que el apartado 4 del Anexo 8 adjunto a la diligencia nº 13 es suficientemente detallado a este respecto, así como que resulta de todo punto lógico y verosímil que exista una centralización de la estrategia y decisiones de marketing en un grupo como Total. Alega, además,

que la Inspección admitió estos gastos en relación con los ejercicios 2001 y 2002, como se pone de manifiesto en el Informe de Disconformidad.

Sin embargo, tampoco a este respecto la recurrente aporta prueba que desvirtúe lo razonado al respecto por el TEAC para negar la deducibilidad de tales gastos, limitándose a insistir en la procedencia de la deducibilidad de los mismos, por lo que su alegación no puede ser acogida. Debe tenerse en cuenta, además, que en los Informes de Disconformidad de 2003, 2004, 2005 y 2006 se hace constar en relación a este apartado que "Son reproducibles aquí las consideraciones hechas para el apartado 1 anterior y, en consecuencia, en la propuesta de liquidación de la Inspección no se admiten estas cantidades como deducibles", sin que tales consideraciones hayan sido rebatidas por la actora y, asimismo, que en la página 10 del Anexo 8 de la diligencia nº 13 se establece el reparto entre las filiales por volumen de ventas, sin mayores precisiones ni individualizaciones al respecto.

1.3 Dirección de Marketing Europa.

Alega la actora en relación a este apartado la realidad y utilidad del servicio y, por tanto, la deducibilidad fiscal del gasto por este concepto, remitiéndose a la documentación aportada en el apartado 5 del Anexo nº 8 de la diligencia nº 13 y señalando que la resolución impugnada no motiva la causa de su rechazo.

Esta alegación no puede ser acogida por la Sala. En primer lugar, la aseveración de falta de motivación del TEAC a este respecto no se corresponde con la realidad, pues consta la motivación del rechazo de la deducibilidad de estos gastos en las páginas 33 y 34 de la resolución del TEAC, a las que hemos hecho referencia anteriormente. Y, por otra parte, la actora se limita a insistir en la deducibilidad de tales gastos, pero no rebate eficazmente la motivación del TEAC que es, a su vez, esencialmente coincidente con la que se plasmó en los respectivos Informes de Disconformidad, que señalaron al respecto: "Como el apartado 5 del anexo nº 8 reconoce, se trata de un órgano de dirección integrado por el Director y sus colaboradores. Típico gasto de la actividad de accionista. No se aporta prueba de servicio concreto alguno (...)".

1.4 Escuela de profesiones.

Alega la actora que la Administración ha confirmado la realidad y utilidad de este servicio, pero lo rechaza en 2003 por no haberse facilitado toda la información de detalle relativa a los cursos y personas asistentes en dicho año, a diferencia de lo acontecido en los periodos 2004 a 2006, pese a que el servicio prestado era el mismo en todos los periodos impositivos.

Tampoco esta alegación de la actora puede ser acogida por la Sala, pues a ella correspondía acreditar los hechos constitutivos del derecho que pretende ostentar a la deducción en 2003 por este concepto, lo que no hizo en la vía administrativa (pese a solicitarse la aludida información expresamente en la diligencia nº 15) y tampoco en esta instancia judicial.

1.5 Dirección Internacional Aviación.

Alega la actora a este respecto que está probada la realidad y la utilidad del servicio e insiste en el carácter deducible de estos gastos, señalando la falta de motivación de la resolución impugnada.

Tampoco esta alegación puede ser acogida por la Sala. En primer lugar, la aseveración de falta de motivación del TEAC a este respecto no se corresponde con la realidad, pues consta la motivación del rechazo de la deducibilidad de estos gastos en las páginas 33 y 34 de la resolución del TEAC, a las que hemos hecho referencia anteriormente. Y, por otra parte, la actora se limita a insistir en la deducibilidad de tales gastos, pero no rebate eficazmente la motivación del TEAC que es, a su vez, esencialmente coincidente con la que se plasmó en los respectivos Informes de Disconformidad, que señalaron al respecto: "Los supuestos servicios de este centro directivo del grupo mundial Total se describen en el punto 10 del anexo nº 8 (...). No se acredita el servicio prestado o la utilidad recibida por Total España, siendo además un gasto de sostenimiento de la estructura del grupo. Fiscalmente, no puede ser deducible".

1.6 Dirección de competición.

Alega la parte actora a este respecto que, a su juicio, se ha aportado suficientemente documentación, a la que se refirió en las páginas 16 y ss del Anexo nº 8 de la diligencia nº 13, insistiendo en el carácter deducible de los gastos relativos a este concepto.

Sin embargo, como en las ocasiones precedentes, se trata de una mera aseveración que no está acompañada del necesario respaldo acreditativo, no habiendo rebatido la demandante las razones expresadas por el TEAC en su resolución para negar la deducibilidad, que, en esencia, coinciden con las expresadas en los respectivos Informes de Disconformidad, en los que se señala al respecto: "Se exponen sus funciones en el punto 9 del anexo 8, que explica que un 40% de sus gastos se imputa a los lubricantes (y se ha admitido por la Inspección). El resto se imputa por clave doc (...). Teniendo en cuenta que no puede atribuirse a la actividad de lubricantes, que

se trata de un centro directivo más del grupo y la falta de justificación de concretos servicios, a pesar de las reiteradas peticiones de la Inspección, entiende la Inspección que no puede admitirse como fiscalmente deducible".

Por tanto, esta alegación no puede ser acogida por la Sala.

Finaliza la actora este primer bloque referidos a gastos no deducibles por falta de justificación de la realidad de los servicios prestados o del beneficio o utilidad percibida alegando la nulidad de los acuerdos de liquidación por falta de motivación, la cual, a su juicio, no le ha permitido conocer por qué se le deniega la deducibilidad de tales gastos cuando concurren los requisitos que la habilitan, limitando su derecho de defensa.

Tampoco esta última alegación general puede ser aceptada por la Sala. Basta la simple lectura de los acuerdos de liquidación para constatar que están suficientemente motivados y permiten conocer las razones del rechazo de la deducibilidad de los diferentes gastos, lo que, obviamente, no significa que no pueda discreparse del criterio o del razonamiento empleado por la Administración.

2) No deducibilidad de los gastos por tratarse de actividades propias del accionista (gastos del Proyecto Template).

Alega la actora que se trata de un proyecto de creación de un sistema informático para la transmisión de datos (stocks, pedidos, facturación, gastos, etc.) entre las empresas del grupo Total, cuya realidad habría quedado acreditada en la diligencia 26, según reconoce la Inspección, por lo que difícilmente puede negarse que los beneficiarios sean las filiales operativas, siendo evidente el interés de TOTAL ESPAÑA al desplazar varios de sus empleados a Francia para el desarrollo de este proyecto.

Añade que en el acta de disconformidad de 21 de septiembre de 2007, relativa a los ejercicios 2001 y 2002, la Inspección aceptó la plena deducibilidad de los gastos por este concepto que ahora rechaza, por lo que debería aceptarse también en los ejercicios 2003 a 2006 o motivarse profusamente el cambio de criterio, lo que no ha sucedido, contraviniendo el principio de los actos propios.

La Sala ha constatado que esta alegación se realizó en sede administrativa (el 19 de abril de 2010) en relación con el ejercicio 2003 (páginas 12 y 13 de 111), aportándose prueba de ello en este recurso.

El TEAC se refiere a este concepto en la página 34 de su resolución, señalando al respecto que este gasto "(...) obedece, según documentación aportada por la entidad, a un proyecto de creación de un sistema informático para transmisión de datos (stocks, pedidos, facturación, gastos, etc.) entre las empresas del grupo Total, respondiendo a decisiones estratégicas del grupo (organización por canales de comercialización, no por marcas). Se trata de un gasto fiscalmente no deducible. Es un gasto derivado de una decisión de las sociedades matrices o dominantes del grupo a nivel internacional, por un "servicio" que ninguna entidad independiente estaría dispuesta a pagar y que debe soportar en su integridad sin posibilidad de repercusión a otras entidades del grupo". Y, prácticamente, en los mismos términos se refieren a este proyecto los acuerdos de liquidación y los Informes de Disconformidad.

La Sala comparte esta argumentación de la Administración y por eso no puede aceptar esta alegación de la parte actora, sin que a ello sea óbice el que la Inspección admitiera la deducibilidad de los gastos referidos a este concepto en anteriores ejercicios, toda vez que el criterio adoptado en los ejercicios ahora comprobados es el que se estima conforme a Derecho y está suficientemente motivado, encontrando su justificación el cambio de criterio - implícitamente- en la motivación aludida.

3) No deducibilidad de los gastos por incumplimiento de requisitos formales (gastos de I+D).

Alega la recurrente el carácter fiscalmente deducible de tales gastos, dentro de los cuales se incluyen los costes relativos a la actividad de investigación y desarrollo propiamente dichos, así como los costes de marketing relativos a operaciones efectuadas por la Dirección de comercialización de lubricantes y señala que la Inspección no cuestiona la realidad del servicio o de la utilidad percibida, sino que centra la justificación del ajuste en el incumplimiento de los requisitos del artículo 16.4 de la Ley 43/1995 o del TRLIS de 2004, "por cuanto faltarían en el presente supuesto (i) un contrato específico por el que los gastos de I+D fuesen exigibles (no siendo suficiente el contrato general de asistencia mencionado anteriormente), así como (ii) una individualización de los gastos por proyectos y un otorgamiento de derechos a utilizar el resultado de cada proyecto concreto".

Añade que, a su juicio, las exigencias formales previstas en el apartado 4 del artículo 16 de la LIS (artículo 16.6 del TRLIS) no resultan aplicables a la recurrente (dado que TOTAL ESPAÑA no adquiere el derecho a explotar el intangible resultante del proyecto de investigación y desarrollo, limitándose a revender en el mercado español los productos que adquiere a otras entidades del grupo), siendo las únicas exigencias que la norma le impone las de la realidad y utilidad del servicio y su correcta valoración, facturación e imputación contable, aspectos que no han sido cuestionados a lo largo del procedimiento administrativo, por lo que debe concluirse que los gastos soportados por

la entidad (regulados en el Contrato de Asistencia General de 30 de diciembre de 2000, revisado por la Administración) deben ser considerados fiscalmente deducibles.

En relación con este extremo el TEAC señala (páginas 34 y ss de su resolución):

"Finalmente en relación con los conceptos de gastos incluidos dentro de la actividad de lubricante la inspección no admite la deducibilidad de los gastos de investigación y desarrollo al no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 16.4 de la LIS .

El artículo 16.4 de la Ley 43/1995 , establece:

"La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o los proyectos que se vayan a realizar y que otorgue el derecho a utilizar sus resultados.

b) Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones."

En relación con éstos gastos, la inspección señala lo siguiente:

"No solamente falta contrato específico y otorgamiento de derechos a utilizar el resultado de un concreto proyecto, es que tampoco los gastos repercutidos a Total España están especificados por proyectos. Se trata de una repercusión general de gastos de centros de investigación con sede fuera de España (Francia y Bélgica), mezclada con otro grupo de gastos de índole diversa de la Dirección de Lubricantes, y efectuada en razón a una proporción de volumen de ventas de productos. No hay especificación ni inicial (contrato) ni final (facturación) que permita observar una correlación de los gastos facturados con cada proyecto. Además, los volúmenes de ventas tomados en cuenta para distribuir los gastos de I+D no son los de las ventas del producto desarrollado, el producto al que el proyecto se refiere. Son los volúmenes globales de ventas del año n-2 anterior.

.....
...., la entidad francesa distribuye sus costes de investigación de 2003 (1000) partiendo de las ventas del grupo en el ejercicio 2001, y en función del porcentaje que representen las ventas de Total España sobre las totales del grupo en ese ejercicio 2001, en 2003 le repercute los gastos de investigación globales (sin diferenciar por proyectos del ejercicio 2003. Sigue un sistema similar al resto de las cantidades facturadas por management fees": reparto de gastos en función de proporción ya sea de gastos o de ventas.

.....
Se mezclan o confunden gastos de actividad de investigación y desarrollo (de la Dirección de Investigación) con otros gastos generales de la Dirección de Lubricantes.

Estos gastos se reparten, según se explica en anexo 4-8-2, con una clave de reparto de toneladas vendidas para cada sector (auto e industria) en el año n-2, y su detalle puede verse en el anexo 4-8.....

.....
Imputación global, como un "management fee" más, sin especificación de proyectos, e integrando gastos de muy diversa naturaleza (marketing, etc.) incurridos por otros centros de coste (Dir. de lubricantes) distintos de la Dirección de Investigación.

La documentación aportada en la diligencia 22, de 22-1-2010 no aporta nada nuevo, limitándose a fotocopiar memorias, cuentas anuales y fichas de productos, detallándose las ventas por productos."

Es evidente que no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 16.4 de la LIS , citado anteriormente, pues no solo falta un contrato específico sino que los gastos repercutidos a Total España, SA no están especificados por proyectos; la entidad en sus alegaciones trata de justificar el reparto de estos costes en función del volumen de ventas de cada filial, sin embargo, el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de febrero de 2012 (recurso de casación 388/2009) señala que no es posible "una deducción de gastos por los servicios comunes al grupo en virtud del volumen de ventas de cada filial, porque el volumen de ventas nada tiene que ver con la concreta actividad desempeñada por la recurrente, sin que la falta de individualización permita admitir la deducción pretendida", por lo tanto tampoco puede admitirse la deducibilidad de estos gastos.

Por último señalar que, anteriores actuaciones inspectoras, ya regularizaron éstas mismas cuestiones en el obligado tributario, hasta el ejercicio 2002 inclusive. Las liquidaciones derivadas de las actas fueron recurridas, dando lugar a las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de junio de 2008 (RG: 538-2007 y RG: 258-2008, correspondiente al ejercicio 2001 y RG: 467-2007, RG: 2505-2007 y RG: 243-2008, correspondiente al ejercicio 2002)...".

El Abogado del Estado defiende la posición del TEAC y argumenta al respecto que ni existe el contrato previo exigido por el artículo 16.4 ni consta un proyecto identificado que otorgue derecho a utilizar sus resultados, por lo que el reparto de coste no puede ampararse en ese precepto. Y añade: "La demanda (y las previas alegaciones ante el TEAC), aseguran que dicho precepto no es aplicable, aunque no prueban lo que dicen, lo cual significa que no cabe el reparto de costes efectuado, ya que, o se ampara en tal precepto, o no es posible hacerlo".

A la vista de lo expuesto, la Sala considera que la deducibilidad de estos gastos no puede ser admitida por no cumplirse los requisitos exigidos en el artículo 16.4 de la LIS, dado que no solo falta un contrato específico, sino que, además, los gastos repercutidos a la recurrente no están especificados por proyectos, tratando la recurrente de justificar el reparto de costes en función del volumen de ventas de cada filial, lo que no resulta admisible a tenor de la doctrina jurisprudencial sentada al respecto, como bien apunta el TEAC. En este sentido, la STS de 2 de febrero de 2012 (RC 388/2009), con cita de la STS de 24 de noviembre de 2011 (RC 594/2009), señalaba:

"De todo ello se desprende que es necesaria la existencia de una vinculación concreta de cada servicio prestado por la empresa matriz a la filial, no siendo posible una deducción de gastos por los servicios comunes al grupo en virtud del volumen de ventas de cada filial, porque el volumen de ventas nada tiene que ver con la concreta actividad desempeñada por la recurrente, sin que la falta de individualización permita admitir la deducción pretendida. Además -como bien indica la sentencia controvertida-, tampoco se ha cumplido la obligación probatoria de que los citados gastos resulten necesarios para la obtención de los ingresos, que exista una relación directa entre ingresos y gastos, requisitos cuya prueba incumbe a la parte recurrente y que, como ya se ha expuesto anteriormente, no han sido suficientemente acreditados, pues la facturación no refleja al detalle los servicios que pretende amparar, no pudiendo darse por válida en el restrictivo ámbito de la aplicación de un beneficio fiscal.

En efecto, tenemos que recordar que la carga de probar el gasto, en virtud de los arts. 114 de la Ley General Tributaria y 1214 del Código Civil, incumbe a la recurrente, en sintonía con la doctrina de esta Sala, que ha entendido que el principio recogido en el citado art. 114 "supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc." [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto], razón por la cual hemos señalado que, en virtud de dicho precepto, "correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende" [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero. 3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1]".

En consecuencia, debemos rechazar esta alegación de la parte actora.

Décimo.

Motivos de impugnación (5): Deducibilidad del Fondo de Comercio Costa.

Se opone la recurrente al rechazo del TEAC a la deducibilidad fiscal del ajuste negativo realizado por aquélla al resultado contable del ejercicio 2003 por el concepto "Reversión Fondo de Comercio Costa".

El TEAC se refiere a esta cuestión en las páginas 38 a 42 de su resolución.

Destaca el TEAC que en el ejercicio 1998 la recurrente posee el 100% de la entidad Estación de Servicio Costa S.A. (entidad constituida en 1983 por la familia Costa), a la que absorbe en dicho ejercicio, acogiéndose dicha fusión por absorción al régimen especial del capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995. Y añade:

"Como consecuencia de esta fusión Total España SA no registró contablemente ningún fondo de comercio. Así se desprende de la documentación aportada por la entidad para justificar el ajuste ahora cuestionado. La memoria de Total España, S.A. del ejercicio 1998, en su nota 8, se refiere a la absorción de E.S. Costa SA indicando

que ha originado un beneficio extraordinario de 1 millón de pesetas y según el asiento de fusión contabilizado la absorción ocasiono un beneficio de 567.733 pesetas.

En el informe ampliatorio se indica que como puede verse en el balance de disolución de E.S. Costa, S.A. y el asiento de la fusión la estación de servicio no integraba el activo de la sociedad disuelta. Con anterioridad a 1993 fue transmitido a Total España, S.A. que, a su vez, lo vende en el ejercicio 2003, dentro de la "operación Bridge".

La inspección no admite la deducibilidad de este ajuste negativo por los siguientes motivos:

- No existe en el ejercicio 2003 una reversión de provisión dotada en ejercicios anteriores que haya sido ingreso contable en 2003 y no hubiera sido deducible fiscalmente al tiempo de su dotación por ese concepto y cuantía.

-No hay fondo de comercio contabilizado en el asiento de fusión por lo que no puede haber amortización fiscal y por tanto tampoco reversión del mismo.

Por el contrario, la entidad considera que en 1998 no se revirtieron fiscalmente los ajustes extracontables por la provisión de cartera practicados durante los ejercicios 1993 a 1997 y que, desde 1998 hasta 2003, se depreció fiscalmente la diferencia del artículo 103.3 de la LIS , mediante ajustes negativos a la base imponible, ajustes que no fueron objeto de corrección por la inspección en la comprobación efectuada a dichos períodos. En definitiva considera que aunque no se registró contablemente ningún fondo de comercio sí lo hizo a efectos fiscales por lo que la amortización del fondo de comercio es fiscalmente deducible."

Y, a la vista de las respectivas posiciones de la Inspección y de la entidad, el TEAC resuelve la cuestión rechazando el ajuste negativo practicado por la entidad con base en los siguientes razonamientos:

"En primer lugar, conviene destacar que en el acta A02 extendida a Total España (entonces denominada TotalFinaElf España) por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998, en el punto 3 referido a "dotación cartera de valores" consta lo siguiente:

"En el ejercicio 1998 en relación con la empresa ESTACIÓN DE SERVICIO COSTA SA, se ha realizado la aplicación de la provisión de cartera anteriormente dotada al haberse disuelto la sociedad, si bien considerando que la cantidad ajustada en su día (ejercicio 1993) había sido de 22.000,000 pesetas y no de 18.269.065 pesetas como en realidad fue.

Por ello existe una diferencia de 3.730.935 pesetas de acuerdo con lo establecido en las normas del Plan general de contabilidad..., lo que da lugar al citado ajuste positivo en la base imponible.

La entidad presta su conformidad a este ajuste".

Así pues, teniendo en cuenta que en el ejercicio 1998 al disolverse la sociedad se aplica la provisión de cartera dotada anteriormente difícilmente puede existir en 2003 una reversión de provisión dotada en ejercicios anteriores. Si como dice la entidad han existido errores en los cálculos relativos a ajustes a efectuar en 1998 (no se revirtieron los ajustes extracontables) es en la liquidación de ese año donde debe pretenderlo no pudiendo trasladarlo a ejercicios futuros ya que no se trata de gastos contabilizados en ejercicios posteriores sino de ajustes extracontables. En este caso, no estamos en presencia de la excepción regulada en el artículo 19.3 de la LIS (contabilización de un gasto en un ejercicio posterior al de su devengo); no nos encontramos ante un diferimiento contable de gastos, un error contable de la entidad que registra gastos en ejercicios posteriores a aquel en que se producen sino ante ajustes extracontables.

Por otro lado, consta en el expediente que Total España, S.A. no registró contablemente ningún fondo de comercio en el ejercicio 1998. Esto es admitido por la reclamante en sus alegaciones.

El citado artículo 19.3 de la LIS recoge el principio de inscripción contable en cuya virtud es requisito para la deducción de un gasto que el mismo se halle imputado contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias salvo excepciones expresas que se establecen y en el citado artículo 103 nada se dice al respecto.

Al no haberse afluado contablemente un fondo de comercio de fusión no hay amortización contable del mismo, por lo que al no haberse imputado contablemente el gasto y no hallarnos entre las excepciones al principio de inscripción contable, no procede la deducibilidad fiscal del mismo. Aparte de que según el asiento de fusión contabilizado por Total España, S.A. la absorción de E.S. Costa, S.A. ha originado beneficios por lo que difícilmente puede haber amortización fiscal de un fondo de comercio que no existe.

En cuanto a las consultas de la Dirección General de Tributos a las que hace referencia la reclamante, no son aplicables al presente caso pues todas parten de la premisa de que exista fondo de comercio, lo que, como se ha razonado, no concurre en el presente caso.

Las referencias que hace la entidad en sus alegaciones al valor fiscal de la participación en la Sociedad Estación de Servicio Costa no afectan a lo expuesto puesto que es una cuestión que, en su caso, debió dirimirse en los ejercicios en los que se dotó la provisión correspondiente y con la reversión de la misma.

Por último señalar que el hecho de que en ejercicios anteriores la inspección no haya regularizado esta operación nada impide que en este ejercicio determine si está acreditada la existencia y contabilización de un fondo de comercio que dice ha ido amortizando fiscalmente desde 1998 y que trata de revertir mediante un ajuste extracontable en el ejercicio 2003 sin que ello suponga vulneración alguna del principio de confianza legítima y de los actos propios."

A juicio de la Sala, la decisión del TEAC a este respecto debe ser confirmada.

En efecto, debe tenerse presente que cuando se produjo la transmisión en 1998 la adquirente contabilizó un beneficio extraordinario por tal adquisición (que ascendió a 1 millón de pesetas según la Memoria, y a 567.733 pesetas según el asiento de adquisición por absorción), lo que significa que pagó por la adquisición de la entidad una cifra inferior al valor contable de ésta, por lo que resultaba imposible que la transmisión generase un fondo de comercio.

Para que pudiera existir un fondo de comercio habría tenido que pagar un precio superior al fijado en la contabilidad de la empresa, imputándose el exceso de precio, en primer lugar, a la revalorización de los bienes integrantes de la empresa y, en su caso, la diferencia que pudiera quedar, al fondo de comercio. Este no existió y no se recogió en la valoración de la operación.

Por ello, como bien afirma el Abogado del Estado, si en la operación de 1998 no surgió ningún fondo de comercio, ni cabía amortizarlo, ni cabía hacer reversiones.

Pero además, debe tenerse en cuenta que la alegación de la parte actora choca también con el principio de inscripción contable -como señalan el TEAC y el Abogado del Estado- pues si no se afluó contablemente el fondo de comercio de fusión no hay amortización contable del mismo, por lo que al no haberse imputado contablemente el gasto y no hallarnos ante las excepciones al principio de inscripción contable, no procede la deducibilidad fiscal del mismo.

Adicionalmente, debemos señalar que no es óbice a esta conclusión el hecho de que en ejercicios anteriores la Inspección no hubiera regularizado esta operación, por cuanto que la ahora practicada es conforme a Derecho. Por tanto, este motivo de impugnación no puede ser acogido.

Undécimo.

Motivos de impugnación (6): Ajuste negativo al resultado contable efectuado por la corrección monetaria del artículo 15.11 LIS .

Impugna en este motivo la actora la decisión del TEAC de confirmar la actuación de la Inspección que vino a corregir el ajuste negativo al resultado contable practicado por la recurrente en relación con la transmisión por ésta de determinados activos inmobiliarios de las estaciones de servicio de La Jaud, La Fira, Denia, Villasviejas II, Las Franquesas, Terrasol, La Bisbal, Coslada y Reus Samsa en el contexto de la denominada Operación Bridge, a través de la cual la recurrente vendió la totalidad de la red de estaciones de servicios, generando rentas positivas sobre las que aplicó la corrección monetaria prevista en el artículo 15.11 de la Ley 43/1995 (en su redacción vigente en 2003). La aplicación de ese incentivo fiscal en el ejercicio 2003 determinó que la renta a ingresar en la base imponible pasara de ser positiva a negativa en un importe de 500.772,06 €, importe que fue corregido por la Inspección.

El TEAC centra la cuestión controvertida de la siguiente manera (página 43 de su resolución):

"2) Hay estaciones en las que, el conjunto de los inmuebles vendidos a los que la entidad aplica la corrección monetaria, arroja un resultado contable global negativo (pérdida), o un beneficio inferior a la corrección monetaria aplicada. La aplicación a estos casos de corrección monetaria, supone obtener fiscalmente un resultado negativo. La inspección considera que dado que el artículo 15.11 LIS habla de integrar en la base imponible "las rentas positivas", la corrección monetaria no es aplicable cuando el resultado es negativo, ni puede superar al resultado

contable, convirtiendo en pérdida fiscal lo que es beneficio contable. Como máximo, puede dejar el beneficio contable a cero.

La reclamante considera que en la redacción del artículo 15.11 de la LIS vigente en el ejercicio 2003 no existía limitación alguna relativa al importe en que podían reducirse las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales como consecuencia de la aplicación de la corrección monetaria."

Y, a continuación, teniendo en cuenta el tenor del artículo 15.11 de la LIS, según redacción dada por la Ley 40/1998, vigente en el ejercicio 2003, rechaza el planteamiento de la actora y acoge el de la Inspección, por considerar que una de las notas características de la corrección monetaria es que solo se tiene en cuenta para la imputación de rentas positivas, por lo que, de aceptarse la tesis de la entidad de que como consecuencia de la aplicación de esta corrección se genere una minusvalía, es decir, una pérdida fiscal, estaríamos admitiendo una exención sobre otras rentas del sujeto pasivo que nada tienen que ver con el inmueble enajenado.

Señala, además, que aun siendo cierto que en el Manual Práctico del Impuesto sobre Sociedades, editado por el Ministerio de Economía y Hacienda, para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2003, se admitía que el resultado de la corrección monetaria fuera negativo, en ediciones posteriores de este Manual esa interpretación se ha abandonado y ya se manifiesta expresamente que ese resultado no puede ser negativo y ello aunque no ha habido modificación legislativa al respecto.

Esta decisión del TEAC no es compartida por la Sala. Como bien señala la recurrente, el artículo 15.11 de la LIS en su redacción originaria sí establecía la limitación a que se referían la Inspección y el TEAC, disponiendo:

"A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá, hasta el límite de dichas rentas positivas, el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983 (...)"

Sin embargo, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, la Disposición Final 2ª de la Ley 40/1998 suprimió ese inciso, quedando redactado el precepto mencionado en los siguientes términos:

"A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983 (...)"

En consecuencia, si el legislador suprimió el límite que con anterioridad establecía el precepto y esta supresión estaba vigente en el ejercicio comprobado, no puede la Administración por vía interpretativa restaurar la vigencia de dicho límite en perjuicio de la entidad recurrente. Por tanto, este motivo de impugnación debe ser acogido.

Adicionalmente cabe señalar que a esta conclusión también se habría llegado, en su caso, si hubiera sido necesario aplicar la doctrina sentada en la SAN (Sección Séptima) de 13 de junio de 2011 (recurso 718/2009) a propósito del principio de confianza legítima, teniendo en cuenta la publicación del Manual Práctico del Impuesto sobre Sociedades, editado por el Ministerio de Economía y Hacienda, para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2003.

Duodécimo.

Motivos de impugnación (7): Deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna.

1.- Planteamiento de la cuestión controvertida.

A) Bajo este apartado la actora impugna la resolución del TEAC en cuanto ésta confirmaba íntegramente la corrección realizada por la Inspección del importe de la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna declarada por la recurrente como consecuencia de la transmisión de las acciones representativas del 100% del capital de la sociedad Gesoil, S.A.

La demandante enmarca esta deducción en el contexto de la denominada Operación Bridge, en la que aquélla vendió su red de estaciones de servicios e indica que aquélla fue una operación de enorme complejidad técnica y práctica, en la que los compradores fueron las filiales españolas del grupo italiano AGIP y del portugués GALP, manifestándose dicha complejidad en la duración de la operación, que tardó aproximadamente año y medio en ser ejecutada.

Añade que, además de la red de estaciones de servicios, también fue objeto de venta la participación del 100% que la recurrente tenía sobre la sociedad Gesoil, S.A., que era la filial encargada de la gestión y explotación de dichas estaciones de servicio.

El objetivo último de la Operación Bridge para la recurrente fue abandonar el negocio de explotación de estaciones de servicio en España para centrarse principalmente en el negocio de distribución de lubricantes. Sólo quedaron excluidas del perímetro de esta operación aquellas estaciones de servicio que, por diversas razones, no resultaban rentables para AGIP o GALP (estas estaciones de servicio fueron finalmente descartadas por los compradores, aunque el objetivo inicial de la recurrente era también su transmisión). Las estaciones de servicio excluidas permanecieron en el Grupo TOTAL de forma transitoria tras el cierre de la Operación Bridge, hasta su desmantelamiento o transmisión a cualquier otra entidad interesada en su adquisición.

La transmisión de Gesoil, S.A. se formalizó en escritura pública de 17 de diciembre de 2003, por un precio de 14.990.141 euros. El valor neto contable de la participación transmitida en el balance de la recurrente era de 1.036.991,30 euros, coincidente con su valor a efectos fiscales. Lo anterior dio lugar a una plusvalía contable y fiscal de 13.953.149,70 euros.

El importe de la deducción acreditada por la demandante en la declaración del impuesto ascendió a 2.926.129 euros, que correspondía a los beneficios no distribuidos existentes en Gesoil, S.A. a la fecha de la transmisión de las acciones, los cuales se obtuvieron íntegramente durante el período de tenencia de la participación. La base de esta deducción (es decir, los citados beneficios no distribuidos) son los que figuran bajo el epígrafe de reservas en el balance cerrado inmediatamente anterior a la fecha de venta de las acciones. Dicho balance, de fecha 30 de noviembre de 2003, fue aportado a la Inspección y es citado por el TEAC en la página 53 de su resolución.

Sin embargo, a juicio de la Inspección la base de esta deducción debió haber ascendido a 2.438.212 euros, y la deducción a 853.374 euros. El criterio de la Inspección fue confirmado por el TEAC en su Resolución de 28 de febrero de 2013.

Por ello, la diferencia controvertida asciende a 2.072.755 euros. En el presente caso, no se discute la aplicación de esta deducción para evitar la doble imposición a la venta de Gesoil, S.A., sino sólo su base de cálculo.

B) Por su parte, el TEAC centra la cuestión controvertida del siguiente modo en el Fundamento Octavo de su resolución:

"OCTA VO: La siguiente cuestión se refiere a la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna.

Total España, SA posee el 100% de las acciones de la sociedad GESOIL, SA. El 17-12-2003 mediante escritura pública de dicha fecha vende dichas acciones por un importe de 14.990.141 euros. Como consecuencia de esta venta la entidad contabiliza un beneficio de 13.953.149,70 euros y declara una deducción por doble imposición de 2.926.129,15 euros, artículo 28.5 LIS (35% \times 8.360.369); toma como base de la deducción el importe de las reservas declaradas por Gesoil a 30-11-2003.

La inspección no considera ajustado a derecho el importe de la deducción declarada por los siguientes motivos:

1) El beneficio contabilizado por la transmisión del 100% de las acciones de GESOIL es incorrecto ya que el importe de la transmisión es de 3.475.204 euros en lugar de los 14.990.141 euros contabilizados. La transmisión de las acciones se enmarca en una operación compleja de transmisión de activos de Total España, S.A. (especialmente estaciones de servicio) a Petrogal Española, S.A. y Agip España, S.A. y una parte muy relevante del valor declarado en la transmisión de las acciones corresponde realmente a otros activos de Total España, SA.

2) La base de la deducción no serían las reservas declaradas a 31-12-2003 sino las existentes a 31-12-2002. GESOIL contabiliza en 2003 pérdidas por su actividad habitual por lo que el incremento de reservas corresponde sólo al beneficio contable generado por la compleja operación de transmisión de activos, que es la representación del desvío artificial de venta de las estaciones (de Total España) hacia las acciones de Gesoil (también propiedad de Total España) y no debe incluirse en la base de la deducción.

En definitiva, la inspección considera que el importe de la deducción asciende a 853.374,45 euros (35% \times 2.438.212,70 euros); toma como base de la deducción el beneficio contable realmente obtenido por la venta de las acciones.

La interesada, por su parte, considera que el importe de la deducción declarada es correcta puesto que no existe razón alguna para alterar el precio de venta de las acciones que consta en la escritura pública de diciembre de 2003.

Por tanto, la cuestión que se plantea se centra en determinar el precio real de venta de las acciones y, por tanto, el beneficio contable obtenido realmente, que es la base sobre la que la inspección determina el importe de la deducción.

El artículo 28.5 de la Ley 43/1995, establece:

"Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes ..., se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor".

La deducción por doble imposición interna se fundamenta, en el caso de transmisión de participaciones en el capital de entidades residentes en territorio español, en la existencia de una doble imposición sobre unos mismos beneficios: el gravamen, en sede de la sociedad participada, de los beneficios obtenidos por dicha sociedad durante el tiempo de tenencia de la participación, que el socio transmite, y el gravamen, en sede de la sociedad transmitente de la participación, de los beneficios derivados de la propia transmisión de la participación. De ahí que la base de la deducción sea, según el precepto citado, la menor de dos cantidades:

- El incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida
- El importe de las rentas computadas en la base imponible de la entidad transmitente con ocasión de la transmisión de la participación."

2.- Motivación de la decisión del TEAC.

El TEAC razona su decisión denegatoria de la solicitud de la actora en su Fundamento Noveno, en los siguientes términos:

"NOVENO: Tal como consta en el expediente la venta de las acciones de GESOIL no puede analizarse de manera aislada sino dentro del conjunto de contratos que componen la "operación bridge" cuyo contenido principal es la venta de la red de estaciones de servicio, es decir, la venta de activos no financieros propiedad de Total España, SA. En el expediente se realiza un minucioso análisis de estos contratos.

Los hechos a tener en cuenta y que constan en el expediente son:

1) El 05-07-2002 Total España, S.A. firma con las entidades Agip España, S.A. y Petrogal Española, S.A. (en adelante Total, Agip y Petrogal) dos contratos privados:

- El de compraventa de activos; el objeto de este contrato son los derechos y activos de Total en relación con la estaciones de servicio (cláusula 3).
- El de compraventa de acciones de Gesoil SA; el objeto del contrato son las acciones de Gesoil (cláusula 3) que son adquiridas por Agip (50%) y Petrogal (50%).

Los precios pactados, en los citados contratos, son los siguientes:

- Por la transmisión de las acciones de Gesoil: 3.475.204 euros (cláusula 5.1; en el último párrafo de esta cláusula se indica que el precio de adquisición "es fijo y no está sujeto a ningún ajuste, a excepción de lo dispuesto en la cláusula 5.4").
- Por la adquisición de estaciones de servicio por parte de Petrogal a Total: 6.764.000 euros (cláusula 16 y anexo 1B)
- Por la adquisición de estaciones de servicio por parte de Agip a Total: 8.767.000 euros (cláusula 16 anexo 1A; en la cláusula 16 se fija el precio global de la transmisión que se desglosa por estaciones de servicio en los anexos).

2) Respecto del contrato de compraventa de activos de 5 de julio de 2002, existe un suplemento para el cumplimiento del primer vencimiento, de 11 de diciembre de 2003, materializándose una primera transmisión de estaciones de servicio.

La cláusula 4 se refiere a 14 estaciones de servicio mencionadas en el Anexo 1B (relativo a las estaciones que adquiere Petrogal); con respecto a ellas Total y Petrogal acuerdan que, debido al hecho de que los títulos, derechos e intereses sobre éstas pertenecen a Gesoil, su disfrute por Petrogal queda garantizado al adquirir ésta la totalidad del capital social de Gesoil. Resaltar que en el contrato primitivo estas estaciones eran vendidas por Total España siendo indiferente (cláusula 12) que algunos documentos estuviesen expedidos a nombre de Total o de Gesoil.

3) Respecto del contrato de compraventa de acciones de Gesoil existe un posterior contrato de novación también de 11 de diciembre de 2003.

Como consecuencia de éste último, el precio inicialmente pactado por las acciones de Gesoil, de 3.475.204 euros se eleva a 14.990.141 euros, resultado de adicionar al precio establecido en el contrato primitivo (ios 3.475.204 euros que se fijan en la cláusula 5.1) las tres partidas siguientes (punto 8 del contrato de novación):

- 6.763.574 euros: la suma de los Precios de Adquisición Ajustados Separados relativos a las Estaciones de Servicio que se enumeran en el Anexo 1 del Contrato de novación, cuyo uso y disfrute se garantizará a Petrogal a través de la adquisición por parte de esta última del capital social íntegro de Gesoil.

La contabilidad de Total España, S.A. recoge un conjunto de activos situados en esas 14 estaciones de servicio que se dan de baja con precio de venta cero, originando una pérdida igual a su valor neto contable de 4.120.318,59 euros. Es decir, Total España S.A., transmite gratuitamente unos activos a Petrogal, y genera una pérdida contable y fiscal de 4.120.318,59 euros. Al mismo tiempo incrementa el precio inicialmente pactado de las acciones en 6.763.574 euros, misma cuantía fijada en el contrato de 2002 para la venta de las estaciones de servicio. Contablemente, el resultado global de la operación es neutro, pues el mayor beneficio de la venta de las acciones se compensa con la baja de los activos con valor cero.

- 4.543.663,00 euros, que representa el importe pagado por Agip a Total (directamente a total que lo abonará en cuenta a Gesoil) como contraprestación por la transmisión a Agip de los derechos, los títulos y las participaciones en aplicación de la cláusula 6 del Contrato de Novación. Son los derechos pertenecientes a Gesoil en las estaciones de servicio que se van

a transmitir a Agip.

En el contrato inicial de venta de activos de 5 de julio de 2002, estas estaciones de servicio las vendía, Total España no Gesoil, por un precio de 8.676.000 euros. Con el contrato de novación los activos ubicados en 4 estaciones de servicio (se enumeran) con un valor neto contable de 1.742.898,50 euros se transmiten con precio cero y la consiguiente pérdida contable.

Es de destacar que el precio pagado a Total España por los activos de las restantes estaciones de servicio, 4.017.537 euros, más la cantidad pagada por Agip a Gesoil por los derechos antes señalados, 4.543.663 euros, coincide con el precio inicialmente pactado, salvo pequeñas diferencias que se explican en el informe ampliatorio.

Al igual que en el apartado anterior, el resultado contable global es neutro, pues la parte del precio inicialmente pactado que se desplaza a Gesoil, incrementa el precio de venta de las acciones a percibir por Total.

- 207.700,00 euros, que representa la contraprestación pagada por Total a Gesoil en relación con la venta por parte de Gesoil a Total de sus derechos, títulos y participaciones, según se expone en la cláusula 7 del Contrato de Novación. Se trata de derechos de Gesoil en estaciones de servicio que no se venden en el suplemento al contrato de compraventa de activos para el cumplimiento del primer vencimiento.

Requerida por la inspección justificación de los derechos vendidos por Gesoil a Total no se ha aportado por la entidad nada en relación con los mismos.

4) En el punto 8 del contrato de novación consta lo siguiente:

"En la fecha de la firma del presente Contrato de Novación y con el fin de garantizar el cumplimiento de su obligación de pagar y adquirir todas las acciones de GESOIL, PETROGAL otorgará a TOTAL una garantía bancaria emitida por un banco de prestigio aceptado por TOTAL, por valor de 3.825.980. (...). PETROGAL y TOTAL acuerdan que el pago por parte de PETROGAL de todos los Precios de Adquisición Ajustados separados que se exponen en el Anexo I del presente Contrato de Novación y el valor global atribuido a los derechos, títulos y participaciones que

posee actualmente GESOIL y transmitidos a AGIP en aplicación de la cláusula 6 anterior no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la disposición de ajuste y pago que se dispone en la cláusula 5.4 del Contrato".

Todo ello quiere decir, según manifiesta la inspección que "las partes desvinculan claramente estas compensaciones (que corresponden, en realidad, a las estaciones vendidas) del precio de venta de las acciones de Gesoil.

El verdadero precio de venta de las acciones es el de 3.475.204 euros. Las restantes cantidades corresponden en realidad a las estaciones de servicio vendidas, nunca a unos activos cuya existencia, titularidad (no se han justificado los derechos transmitidos a Total) y valoración (no se ha justificado la valoración en ningún caso) no se han justificado ante la Inspección. Resulta especialmente significativo el caso de los 207.700 euros: esa cantidad la recibe Total de Petrogal; pero, antes, Total ha debido de pagarla a Gesoil. Por tanto, en Total ambas cantidades se neutralizan y lo único que realmente ocurre es que los derechos de arrendamiento (cuya existencia, titularidad y valoración no se han justificado) son traspasados a Total a coste cero. Es decir, Total no está desembolsando cantidad dineraria alguna, no está comprando nada. Por el contrario, está recibiendo unos supuestos activos (derechos de arrendamiento titularidad de Gesoil en las estaciones no vendidas) a precio cero."

5) La inspección entiende que el precio real de venta de las acciones de Gesoil es de 3.475.204 euros que es el que figura en el contrato primitivo y que la novación efectuada el 11- 12-2003 el contrato de venta de las acciones citadas no tiene otra finalidad que la de desplazar una parte del precio conjunto de la operación desde unos activos que no tienen derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (la entidad está en un proceso de desinversión) hacia las acciones creando de esta forma una deducción por aplicación del artículo 28.5 LIS .

Pues bien, la consecuencia que se obtiene de la sucesión de hechos expuestos es que el precio de venta de las acciones que se hace constar en el contrato de novación celebrado el 11-12-2003 incluye los demás activos entregados por Total a precio cero. No resulta lógico que todos los activos de las 14 estaciones de servicio que TOTAL transmite, y que la Inspección detalla en su informe, tengan un valor de 0 euros y, por tanto, no exista contraprestación. No hay que olvidar que estamos ante compraventa y ésta requiere un precio (artículo 1445 y siguientes del Código Civil). No hay nada en el expediente que justifique que en julio de 2002 se fije el precio de unos activos en 6.764.000 euros y poco mas de un año esos mismos activos se valoren en cero euros. Lo mismo se puede decir del aumento, por importe similar, del precio de las acciones de Gesoil y del resto de las operaciones. En definitiva, los activos de TOTAL en las estaciones afectadas por el contrato de novación se dan de baja a precio de venta cero con la consiguiente pérdida igual a su valor neto contable. Esa pérdida queda neutralizada por el mayor beneficio contable en la venta de las acciones de Gesoil. El vendedor de ambos activos, estaciones y acciones, es el mismo: TOTAL. Se ha producido, en los pactos de 11 de diciembre de 2003, un desplazamiento del precio desde las estaciones a las acciones, sin justificación y con evidente perjuicio para la Hacienda Pública ya que no es lo mismo que unas cantidades pagadas lo sean por las estaciones de servicio (sin derecho a deducción por doble imposición del artículo 28 de la LIS) o por las acciones (con ese derecho).

Por tanto no resulta ilógica ni arbitraria la conclusión de la inspección de que los pactos de 11-12-2003 sólo constituyen una artificial modificación del negocio originario, con el propósito de que TOTAL que no puede acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 36 ter LIS) al estar inmersa en un proceso de desinversión pueda acogerse al beneficio fiscal del artículo 28.5 de la LIS .

Por otro lado la inspección indica que los beneficios no distribuidos (reservas) de GESOIL a 31-12-2002 ascendían a 4.914.230 euros. TOTAL ha aportado a la inspección unos estados financieros intermedios, cerrados a 30-11-2003, de GESOIL. En ellos, esta sociedad tiene unos fondos propios de 9.352.019 euros (capital: 991.650 euros; reservas: 8.360.369 euros). A 31-12-2002 los fondos propios de Gesoil ascendían a 5.905.880 euros (capital: 991.650 euros; reservas: 4.914.230 euros). La diferencia obedece a que en 2003 GESOIL S.A., contabiliza pérdidas por su actividad habitual, por lo que el incremento de reservas corresponde sólo al beneficio contable generado por la operación de transmisión de activos ya expuesta anteriormente (venta de derechos de arrendamiento de industria a AGIP el 17 de diciembre de 2003 por importe de 4.543.663 euros), cuya magnitud no ha sido aceptada por las razones ya expuestas. Por ello, tampoco se computa dentro de los beneficios de GESOIL que sin esa partida serían negativos.

Es por ello por lo que este Tribunal cree que el razonamiento de la inspección es correcto: "...el contrato de novación sólo constituye una artificial modificación del negocio originario, que en la realidad permanece intacto, con el propósito de que Total España, que no puede acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios (art. 36 ter LIS) ya que está inmersa en un proceso de desinversión en España, pueda acogerse (indebidamente) al beneficio

fiscal del art. 28.5 LIS . Las magnitudes monetarias creadas por ese contrato de novación no pueden tomarse en cuenta, por tanto, a la hora de fijar la deducción aplicable en correcta aplicación del art. 28.5 LIS , ni vía precio ni vía reservas, ni con ningún argumento pretendidamente técnico de evitación de la doble imposición,..."

En consecuencia se confirma la regularización efectuada por la inspección sin que a efectos de determinar la cuantía de la deducción deba tenerse en cuenta la pérdida por la baja de activos no financieros (estaciones de servicios) como ahora pretende puesto que el artículo 28.5 de la LIS se refiere a las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o fondos propios de entidades residentes."

3.- Conformidad a Derecho de la actuación de la Inspección.

La Sala comparte la motivación expresada en la resolución del TEAC y considera que la actuación de la Administración es conforme a Derecho, siendo la consecuencia lógica de los hechos acreditados, reflejados en la resolución impugnada.

Adicionalmente y, a la vista de las alegaciones realizadas en la demanda, debemos hacer las siguientes consideraciones:

En primer lugar, la actora alega -en síntesis- que al principio del proceso, en 2002, se sentaron las "bases generales por las que se realizaría la venta" de la red de estaciones de servicio y de las acciones de Gesoil, S.A., lo que se concretó en unos "acuerdos iniciales" de 5 de julio de 2002, añadiendo que, no obstante, tras una minuciosa e inevitable revisión jurídica de todas las estaciones de servicio objeto de venta, la recurrente y los compradores advirtieron dos circunstancias que les obligaron a revisar los acuerdos iniciales: (i) que la recurrente no era la titular jurídica de los derechos de algunas estaciones de servicio objeto de venta, sino que dicha titularidad correspondía a Gesoil S.A.; y (ii) que dentro de estas estaciones de servicio que pertenecían a Gesoil S.A. había algunas que no reunían los requisitos de rentabilidad mínima pretendida por los compradores, por lo que no serían finalmente objeto de transmisión, en contra de lo inicialmente previsto.

Estas novedades, afirma la actora, obligaron a las partes a modificar los acuerdos iniciales, concretándose las modificaciones en la Novation Agreement firmada el 11 de diciembre de 2003.

Señala, además, que la causa de la controversia referida a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición reside en que la Inspección rechazó los efectos de este Novation Agreement, por considerar que sus modificaciones fueron un artificio para mejorar la aplicación de la deducción prevista en el artículo 28.5 de la LIS y, a resultas de ello, (i) redujo el precio de venta de las acciones de Gesoil, S.A. y, en consecuencia, la plusvalía obtenida por la transmisión de las mismas, y (ii) prescindió del beneficio generado en Gesoil, S.A. como consecuencia de la venta de sus estaciones de servicio a Agip España, S.A., siendo el efecto de todo ello la reducción de la deducción por importe de 2.072.755 € y la sanción impuesta por la Inspección, posteriormente conformada por el TEAC.

Al respecto, la Sala no encuentra razonable la explicación ofrecida por la recurrente en relación con la novación del contrato inicial suscrito el 5 de julio 2002. A juicio de la Sala, el contrato firmado (en realidad, uno de los dos suscritos en dicha fecha, como se refleja en las páginas 48 y 49 de la resolución impugnada) no se puede equiparar a unas simples "bases generales por las que se realizaría la venta", ni a unos meros "acuerdos iniciales" entre las partes, a modo de borrador con un contenido provisional sometido a posterior revisión para poder convertirse en un acuerdo definitivo y plasmarse en un contrato, que sería el de novación firmado el 11 de diciembre de 2003; por el contrario, el de 5 de julio de 2002 es un auténtico contrato y su modificación o novación en 2003 no queda razonablemente justificada en la demanda.

En la demanda se invoca al respecto la complejidad de la operación (muestra de la cual es que tardó año y medio en culminarse), que afectaba a un gran número de estaciones de servicio (el cual, por cierto, no se precisa en la demanda), cada una con sus propias circunstancias y condicionantes jurídicos (estaciones de servicio propiedad de la recurrente, estaciones de servicio arrendadas por la recurrente, estaciones de servicio abandonadas por la recurrente, etc.) y se afirma que "Como consecuencia de las particularidades de cada una de las estaciones de servicio, la transmisión de cada una de ellas se documentó en su respectivo contrato de compraventa", es decir, que "hubo tantos contratos de compraventa como estaciones de servicio transmitidas".

A juicio de la Sala esta afirmación es relevante, pues carece de sentido alegar que el contrato inicial de julio de 2002 tuvo que ser objeto de novación en diciembre de 2003 por haberse transmitido en aquél estaciones que no eran de la titularidad de la vendedora cuando, simultáneamente, se está reconociendo que cada una de las estaciones de servicio transmitidas fue objeto de un contrato ad hoc, teniendo en cuenta sus propias particularidades, lo que, por pura lógica, comporta que en cada caso se examinara la cuestión de la titularidad del

derecho que iba a ser objeto de la transmisión antes de redactar y firmar los contratos respectivos. No es concebible en términos de razonabilidad, a juicio de la Sala, que vendedor y comprador pudieran suscribir múltiples contratos de compraventa, correspondientes a una pluralidad de estaciones de servicio, sin cerciorarse previamente, en cada caso, de quién era el titular del derecho que se transmitía.

En segundo lugar, la actora hace referencia a lo que considera un "dato absolutamente esencial", obviado por la Inspección y el TEAC, consistente en que el beneficio generado por la venta de las estaciones de servicio por Gesoil a Agip tributó en el Impuesto sobre Sociedades de Gesoil del ejercicio 2003.

A este respecto, debemos señalar que el hecho de que -según la demandante- en la declaración de Gesoil correspondiente a ese ejercicio, el resultado contable no haya sido corregido para eliminar la plusvalía obtenida por la venta de esas estaciones de servicio a Agip, no puede tener la trascendencia pretendida por la actora, pues ese dato no serviría para justificar que la actuación de la Inspección respecto de la recurrente hubiera sido incorrecta, sino solo -en su caso- que la Administración debería haber completado su actuación corrigiendo el dato correspondiente en la declaración de Gesoil, cuestión que queda fuera del objeto de este pleito, centrado en la regularización practicada a la recurrente.

En todo caso, como señala el Abogado del Estado, aunque Gesoil haya vendido a Agip estaciones de servicios obteniendo un incremento patrimonial por el que ha tributado, debe tenerse en cuenta que en la tesis aplicada por la Administración, no se incrementa el valor de sus acciones (puesto que se toma como precio de ellas el pactado en 2002), y la venta de las mismas por la recurrente se computa por el precio de 2002, por lo que en esta venta ni surge un incremento patrimonial ni la recurrente tributa por tal incremento patrimonial, por lo que no hay doble tributación.

En tercer lugar, la Sala comparte el razonamiento expresado por el Abogado del Estado en el sentido de no encontrar justificación al hecho de que la recurrente tuviese en su contabilidad y diese de baja por supuesta pérdida unos activos de estaciones de servicios si no eran suyos, aduciendo al respecto en la demanda que se trataba de rótulos, marcas o similares que quedaban sin valor, pero no acreditando la identidad de tales bienes o derechos, ni su importe, respecto de los asientos contables citados.

Además, como bien afirma el Abogado del Estado, esta operación contable y su cuantía encajan plenamente con el hecho de rechazar en 2003 lo contratado en 2002, sosteniendo al efecto la recurrente que no es titular de las estaciones y que el titular es la filial (por lo que los activos se dan de baja y se pretenden trasladar a la filial, para que ésta aparezca en 2003 como titular, tras asegurar al comprador que, como también compra la filial, obtiene las estaciones).

De este modo, las ventas de estaciones de 2002 desaparecen y son sustituidas por venta en 2003, a mayor precio del pactado en 2002, de las acciones de la filial Gesoil.

Sin embargo, la garantía fijada en el apartado 8 del acuerdo de novación sigue atendiendo al precio pactado en julio de 2002 para la compra de las acciones de la filial Gesoil, lo que corrobora que el acuerdo de julio de 2002 era un verdadero contrato y no una simple base preparatoria y provisional de un supuesto contrato posterior cuyo contenido sería definitivo.

En conclusión, entendemos que es correcta la apreciación de la Inspección, confirmada por el TEAC, de que el contrato de novación de 2003 sólo constituye una artificial modificación del negocio originario, que en la realidad permanece intacto, con el propósito de que la recurrente pudiera acogerse indebidamente al beneficio fiscal del artículo 28.5 de la LIS y, en consecuencia, consideramos que las magnitudes monetarias creadas por ese contrato no pueden tomarse en consideración en orden a la fijación de la deducción del mencionado artículo 28.5.

Decimotercero.

Motivos de impugnación (8): Compensación de las bases imponibles negativas (BIN) aportadas por TOTAL OIL ESPAÑA, S.A.

Impugna a este respecto la recurrente la facultad de la Inspección de revisar BIN procedentes de ejercicios prescritos a efectos de regularizar ejercicios no prescritos en los que dichas bases se aplican, considerando improcedente que la Inspección rechazara la BIN de 1.756.214,14 €, compensada en el ejercicio 2003 por el grupo fiscal del que la recurrente era sociedad dominante, la cual había sido acreditada por Elf España, S.A. (posteriormente, Total Oil España, S.A.) en el ejercicio 1993.

El TEAC había validado la actuación de la Inspección a este respecto invocando su propia resolución de 12 de junio de 2008 (referida al ejercicio 2002), confirmada por SAN de 26 de mayo de 2011 (recurso nº 282/2008) y

señalando que en el mismo sentido podía citarse la STS de 20 de septiembre de 2012 , que estableció que, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998 había modificado el artículo 23.1 de la Ley 43/1995 , ampliando el plazo de compensación de BIN de siete a diez años, pero, al mismo tiempo, incorporó a dicho artículo el apartado 5 en el que se disponía que el sujeto pasivo habría de acreditar mediante la exhibición de su contabilidad y soportes documentales, la procedencia y cuantía de las BIN "cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron" lo que supuso que se seguía reconociendo el derecho a la compensación de BIN, pero que a partir de la vigencia de la Ley no bastaba alegar que el ejercicio en que se produjeron éstas se encontraba prescrito, sino que era necesaria su justificación documental suficiente, indicando que "no puede admitirse la tesis de que el derecho a la compensación de bases negativas surgió para la recurrente en los periodos de 1993 a 1997, de tal forma que la exigencia de su justificación documental solo sería aplicable a las bases negativas surgidas con posterioridad a 1 de enero de 1999 (...)".

Pues bien, para resolver esta cuestión debemos tener en cuenta que el criterio de la jurisprudencia a este respecto ha fluctuado. Así se infiere, entre otras, de la STS de 8 de mayo de 2015 (RC 1260/2014) y lo reconoce expresamente la STS nº 2.236/2016, de 17 de octubre (RC 2875/2015) al indicar que "ciertamente, se han producido pronunciamientos que pueden considerarse contradictorios si no se tiene en cuenta la normativa aplicable, razione temporis, y las circunstancias específicas que caracterizaban a los supuestos analizados en cada sentencia".

En nuestro caso concreto, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre esta cuestión al resolver los recursos de casación de la recurrente referidos a los ejercicios 2001 y 2002, en los que concurrían idénticas circunstancias y en los que los razonamientos de ambas partes eran sustancialmente coincidentes con los expresados en este recurso.

En este sentido, la STS de 14 de noviembre de 2013 (RC 4303/2011), después de analizar con amplitud esta cuestión en su Fundamento Sexto (páginas 21 a 44), concluía señalando:

"(...) En el presente caso, la entidad recurrente ha presentado la documentación requerida, o , al menos, la Inspección no ha reprochado su falta, mas allá de que la que ha tenido a la vista no demuestra la existencia de pérdidas. Y la sentencia, con cita de otra anterior de la propia Sala de fecha 30 de enero de 2004, llega a la conclusión de que la Administración cumplió en su momento con la carga de la prueba regulada en los artículos 114 y 115 de la Ley General Tributaria , mientras que la entidad recurrente no ha satisfecho la carga que a ella le correspondía.

Al supuesto de hecho que resolvemos resulta de aplicación el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 , en la redacción dada por Ley 24/2001, de 27 de diciembre: "El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

Por tanto, el precepto impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas "mediante" la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea al ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos.

De esta forma, la carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero si a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación.

Y es que no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS , en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases impositivas negativas, sino se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico.

Así las cosas, no podemos compartir la tesis de la sentencia porque si, como hemos dicho anteriormente, una vez presentados los documentos contables, soportes documentales y autoliquidaciones por el obligado tributario, comienza para la Inspección la tarea de comprobación, habrá que convenir que es a ésta a quien corresponde acreditar la falta de realidad de las bases negativas, lo que, en verdad no ha ocurrido en el presente

caso, en el que el acuerdo de liquidación de 26 de diciembre de 2006 copia el dictado en relación con los ejercicios 2000 y 2001, con repetición de la queja acerca de que la partida más significativa del traspaso del patrimonio a CEPSA, esto es, el de las estaciones de servicio, se lleve a cabo mediante una valoración conjunta que se aparta de los valores contables, lo que no se hace con otros elementos incluidos en aquél, en que se produce una valoración detallada.

Finalmente, diremos que este es criterio que hemos mantenido en la Sentencia de esta Sala de 6 de noviembre de 2003, resolutoria del recurso de casación nº 4319/2011 interpuesto por la misma entidad recurrente y respecto del mismo problema.

En dicha Sentencia, referida a liquidación del ejercicio 2001, y en donde se ha aplicado por ello la redacción del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 por la Ley 40/1998, se ha dicho "..... el artículo 23.5 de la Ley 43/95 exige una carga probatoria del administrado, que en este recurso ha cumplido. Es la Administración quien debe acreditar, cumplidamente, que los datos ofrecidos por el recurrente no se ajustan a derecho. Es decir, la carga probatoria destinada a demostrar la "improcedencia" y "cuantía" de las bases imponible negativas, pesa sobre la Administración, cuando el sujeto pasivo, ha cumplido las obligaciones que el artículo 23.5 de la Ley 43/95 le imponen, y no sobre el sujeto pasivo que es lo que la sentencia de instancia sostiene."

Ante la redacción del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 por Ley 24/2001, de 27 de diciembre ("El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponible negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron"), la conclusión no puede ser diferente."

Por tanto, teniendo en cuenta que, como hemos dicho, la cuestión suscitada se plantea en los mismos términos de los ejercicios precedentes, como se deduce del acuerdo de liquidación relativo al ejercicio 2003 (páginas 51 a 63), habiendo sido ya analizada y resuelta en las referidas sentencias del Tribunal Supremo, procede ahora resolver en el mismo sentido indicado en éstas.

Adicionalmente y, teniendo en cuenta que el acuerdo de liquidación referido al ejercicio 2003 se refiere expresamente a la aplicabilidad al caso del artículo 106.4 de la Ley 58/2003, conviene señalar que dicha aplicación no es posible conforme a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la STS de nº 2.236/2016, de 17 de octubre (RC 2875/2015), antes citada, en la que se analiza la cuestión relativa a la eficacia en el tiempo de la reforma legal producida por la LGT, que extendió a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensar. Y, en este sentido, reproduciendo literalmente la referencia que a esta cuestión se hizo en la STS de 19 de febrero de 2015 (RC 3180/2013), la mencionada STS nº 2.236/2016, señalaba:

"(...) La parte recurrida alega que como la ley 58/2003, General Tributaria, entró en vigor el 1 de julio de 2004, y el art. 23.5 de la ley 43/1995 no resulta de aplicación al caso litigioso, ante el criterio que mantiene la Sala, en su sentencia de 5 de diciembre de 2013, que desestimó el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado y confirma una sentencia de la Audiencia Nacional, en cuyo recurso se planteó idéntica cuestión referida a deducciones procedentes de ejercicios prescritos aplicados en el ejercicio 2001 en el sentido de que la novedad que supone el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la ley 58/2003, mantiene que respecto de las liquidaciones de los ejercicios 2003 y 2004 debe rechazarse de plano la infracción de los artículos invocados de la ley 58/2003, al no ser de aplicación. Ciertamente la referida sentencia rechaza el criterio sostenido por el TEAC de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta aplicable a todas las actuaciones de comprobación realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, aunque se refieran a compensaciones o deducciones realizadas en ejercicios anteriores a la misma, teniendo en cuenta la doctrina expuesta en la sentencia de 22 de noviembre de 2012 (cas. 4073/2011) de que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho. Ante esta doctrina, no hay duda de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria no resulta aplicable al ejercicio 2003, dada la fecha de entrada en vigor de dicha ley, 1 de julio de 2004, y ante la inexistencia de normas de derecho transitorio sobre esta cuestión, por lo que estamos ante una situación análoga a la que se daba respecto de las bases imponible negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 43/1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos (sentencias, entre otras, de 17 de marzo de 2008, rec. 4447/2003, 25 de enero de 2010, rec. 955/2005 y 8 de julio de 2010, rec. 4427/2005). En definitiva, la conclusión que ha de alcanzarse es que las

deducciones originadas en ejercicios prescritos, que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetadas en el ejercicio 2003, con la consiguiente imposibilidad de su comprobación por parte de la Administración. En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos (...)."

A la vista de lo expuesto, procede acoger este motivo de impugnación formulado por la parte actora.

Decimocuarto.

Motivos de impugnación (9): Improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia de culpabilidad.

Impugna la parte actora el acuerdo sancionador, señalando (página 124 de la demanda) que la discusión planteada "se limitó, desde un inicio, a la parte de la sanción derivada de los ajustes a los que la entidad prestó disconformidad ("Fondo de Comercio Costa" y "Deducción por doble imposición de plusvalías)", recordando, por otra parte, que el Jefe de la Oficina Técnica estimó parcialmente las alegaciones realizadas por la entidad frente a la propuesta inicial de sanción, anulando la parte de la sanción correspondiente al "Fondo de Comercio Costa", lo que supuso una minoración del importe efectivo de la sanción.

Añade la recurrente que la resolución impugnada "ha confirmado la sanción relativa a la deducción por doble imposición de plusvalías, si bien se limita a justificar la culpabilidad del obligado tributario en los mismos términos en que se pronunciaba el Equipo de Inspección (de hecho se procede a la cita de diversos párrafos del propio Acuerdo sancionador, incluso en lo relativo a los incrementos a los que el obligado tributario prestó su conformidad y que, como se apuntó antes, no fueron objeto de la reclamación económico-administrativa)".

Y considera que, al margen de la procedencia de anular el acuerdo sancionador al traer causa de una liquidación nula, aquél también debería decaer -como también la resolución impugnada- por no concurrir el elemento subjetivo de la infracción.

En desarrollo de lo expuesto, la recurrente centra su argumentación, en primer lugar, en la falta de motivación del acuerdo sancionador y, en segundo término, en la inexistencia de conducta dolosa o culpable por parte de la entidad, argumento éste que proyecta exclusivamente sobre la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna aplicada por la entidad y rechazada por la Administración, sosteniendo que, dada la ausencia de culpabilidad, el acuerdo sancionador debe ser anulado.

A ello se opone el Abogado del Estado, que considera que el acuerdo sancionador sí motiva y acredita, en grado suficiente, la infracción y la concurrencia de culpa, por lo que defiende su conformidad a Derecho.

Pues bien, al enjuiciar la conformidad o no a Derecho de la sanción impuesta -correspondiente a la infracción prevista en el artículo 191 LGT -debemos tener presente que no basta con la concurrencia del elemento objetivo de la infracción para que una conducta pueda ser sancionada, sino que se precisa, además, la del elemento subjetivo de la culpabilidad del sujeto. El análisis de este elemento debe ser realizado minuciosamente, valorando las concretas circunstancias concurrentes en cada caso.

A este respecto, hemos señalado en múltiples ocasiones -por ejemplo, en las SSAN de 2 de junio de 2016 (recurso nº 309/2013), de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 579/2013) y de 16 de abril de 2015 (recurso nº 146/2012)- que un sujeto pasivo puede no "acertar" a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

Aún más, hemos dicho que el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con una determinada operación y que la doctrina administrativa al respecto sea sobradamente conocida no empece para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado.

En este sentido, conviene precisar, además, que la jurisprudencia (de la que son exponentes, entre otras muchas, las SSTs de 15 de junio de 2015, RC1762/2014 ; 4 de junio de 2015, RC 3190/2013 ; 4 de mayo de 2015, RC 580/2014 ; 2 de marzo de 2015, RC 645/2013 ; y 26 de febrero de 2015, RC 3623/2012) nos exige pronunciarnos de modo individualizado sobre los hechos constitutivos de la infracción, recordando que "liquidar no es sancionar" y que, cuanto más objetivos son los tipos infractores, más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, señalando

que el medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida, dado que, a la vista de la respuesta, se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, siendo claro que por muy objetiva y evidente que sea la transgresión, si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente.

Pues bien, partiendo de esta doctrina jurisprudencial debemos analizar la fundamentación contenida en el acuerdo sancionador, que es donde debe justificarse la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo integrantes de la infracción, pues también tiene declarado el Tribunal Supremo que "los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas ni por los Tribunales Económicos Administrativos, ni por el órgano judicial, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria" (por todas, baste citar la STS de 16 de julio de 2015, RC 650/2014).

En el presente caso, el acuerdo sancionador se refería a cinco extremos: 1) Amortizaciones; 2) Donativos; 3) Ajuste negativo al resultado contable "Fondo de Comercio Costa"; 4) Ajuste negativo al resultado contable "Corrección Monetaria" G1; 5) Deducción por doble imposición.

Pues bien, pese a que la demanda se ha centrado en combatir la posición de la Administración referida al último de los extremos citados, esto es, el de la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna, lo cierto es que la resolución impugnada ha confirmado formalmente el acuerdo sancionador, por lo que, habida cuenta de que en la demanda se ha efectuado una referencia general a la falta de motivación del acuerdo y a la ausencia de culpabilidad de la entidad, conviene que analicemos por separado y en toda su amplitud los términos del acuerdo sancionador.

1) Amortizaciones.

La entidad aplicó en 2003 unos coeficientes de amortización superiores a los establecidos como máximos por las tablas, sin que -según el acuerdo sancionador- existan circunstancias que prueben una depreciación efectiva de los activos amortizados superior al resultado de aplicar los coeficientes máximos de dichas tablas, habiendo prestado su conformidad a este ajuste. Además, idéntico hecho fue regularizado en los ejercicios 2004, 2005 y 2006, respecto de los cuales el obligado tributario prestó su conformidad a las correlativas propuestas de sanción.

A la vista de estas circunstancias y de la falta de oposición concreta al respecto por parte de la actora, la Sala considera que la sanción debe ser confirmada al estar suficientemente motivado el acuerdo sancionador en este extremo y concurrir el elemento subjetivo de la infracción, en la medida que la conducta consistente en practicar amortizaciones superiores a las reflejadas en tablas, sin aducir causa que lo justifique, comporta, cuando menos, una actitud negligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de la entidad que no ha sido justificada en modo alguno por ésta.

2) Donativos.

Señala el acuerdo sancionador que el obligado tributario ha contabilizado 3.400 € en la cuenta "Donativos" sin haber justificado la deducibilidad de los mismos, prestando su conformidad a este ajuste. Asimismo, indica que idéntico ajuste fue regularizado en relación al periodo 2005, dando el obligado tributario conformidad a la propuesta de sanción.

Por tanto, también en este caso, a la vista de estas circunstancias y de la falta de oposición concreta al respecto por parte de la actora, la Sala considera que la sanción debe ser confirmada al estar suficientemente motivado el acuerdo sancionador en este extremo y concurrir el elemento subjetivo de la infracción, en la medida que la conducta consistente en deducir donativos, expresamente prohibida en el artículo 14.1.e) de la LIS, comporta, cuando menos, una actitud negligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de la entidad que no ha sido justificada en modo alguno por ésta.

3) Ajuste negativo al resultado contable "Fondo de Comercio Costa".

El acuerdo sancionador concluyó su referencia a este extremo señalando que "no puede apreciarse la concurrencia de una conducta dolosa o culposa, elemento imprescindible para apreciar la existencia de infracción tributaria".

Sin duda, por esta razón de no considerarse la existencia de infracción a este respecto en el acuerdo sancionador, el TEAC no se refiere a este extremo.

4) Ajuste negativo al resultado contable "Corrección monetaria".G.1.

A este respecto, el acuerdo sancionador expresa que el artículo 15.11 de la Ley 43/1995 establece con claridad el procedimiento para efectuar los cálculos del ajuste por corrección monetaria, por lo que no cabe hablar de conducta razonable por parte del obligado tributario, debiendo ser sancionada dicha conducta al menos a título

de simple negligencia, sin que la misma esté amparada por ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad contempladas por la Ley.

El TEAC, por su parte, se limita a reproducir lo señalado en el acuerdo sancionador.

Sin embargo, conforme hemos expuesto en el Fundamento Undécimo de esta sentencia, consideramos que la razón asistía a la recurrente a este respecto y que su actuación fue correcta. Por ello, en la medida en que la sanción impuesta a la entidad derivaba de la liquidación, al anular ésta en lo referido a la corrección monetaria, resulta procedente anular también la sanción impuesta en cuanto a ese extremo.

5) Deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna.

A este respecto, el acuerdo sancionador describe el motivo por el que se llevó a cabo la regularización de la deducción practicada por la entidad en el acuerdo de liquidación, señalando al respecto:

"El instructor fundamenta la propuesta de sanción en los siguientes términos:

"La venta de las acciones de Gesoil no puede analizarse de manera aislada, sino dentro del conjunto de contratos que componen la "operación bridge", cuyo contenido principal es la venta de la red de estaciones de servicio, es decir, la venta de activos no financieros propiedad de Total España, S.A. Dentro de este conjunto, entiende la Inspección que la novación efectuada el 11-12-2003 al contrato de venta de las acciones citadas no tiene otra finalidad, jurídica ni económica, que la de crear una deducción por aplicación del art. 28.5 LIS , que la Inspección entiende indebida analizando el conjunto de los hechos. Como se explica en el acta y su informe, la entidad no tiene derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 36 ter LIS), por lo que intenta acogerse a la deducción por doble imposición, desplazando para ello una parte del precio de conjunto de la operación, desde los activos hacia las acciones vendidas.

La intención de la entidad de reducir su carga fiscal (que, en principio, no es ilícita, si no se emplean medios que tengan tal carácter, ejercitando opciones fiscales allí donde son posibles, o acogiéndose a todos los beneficios que legalmente sean aplicables) le llevó a incurrir en una conducta de temeridad fiscal al alterar la correcta calificación de la operación y la distribución del precio, a juicio de la Inspección. Téngase en cuenta, además, que si la Inspección no hubiera analizado el conjunto de la operación y diversos contratos privados que la componen, y se hubiera limitado a leer la escritura pública de venta de las acciones, no hubiera podido descubrir que en el precio que en ella se hace constar (14.990.141 euros) por las acciones, se están incluyendo los demás activos entregados por Total España a precio cero. Mucho menos puede conocerse la incorrección de la deducción aplicada de la simple lectura de la cifra consignada en la casilla correspondiente de la declaración modelo 200. Por ello, se propone la imposición de sanción por la parte de cuota derivada de esta conducta."

En definitiva, tal y como se señala en el acuerdo de liquidación, no es posible que todos los activos de las 14 estaciones de servicio que TOTAL ESPAÑA, S.A., transmite tengan un valor de 0 euros y que, por tanto, no exista contraprestación. Estamos ante compraventa y ésta requiere un precio. Este precio existía en julio de 2002 y estaba fijado en 6.764.000 euros. No hay nada en el expediente que justifique que poco más de un año después esos activos valgan 0, Lo mismo se podría decir del aumento, por importe similar, del precio de las acciones de GESOIL y del resto de las operaciones. El contrato de novación sólo constituye una artificial modificación del negocio originario, con el propósito de que TOTAL ESPAÑA, S.L., que no puede acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 36 ter LIS) ya que está inmersa en un proceso de desinversión en España, pueda acogerse (indebidamente) al beneficio fiscal del artículo 28.5 LIS . Por ello, las magnitudes monetarias creadas por ese contrato de novación no se toman en cuenta a la hora de fijar la deducción aplicable, en correcta aplicación del artículo 28.5 LIS , ni vía precio ni vía reservas.

En consecuencia, la entidad deliberadamente realizó el contrato de novación con la única intención de acogerse indebidamente al beneficio fiscal del artículo 28.5 LIS por lo que esta Oficina Técnica considera que está acreditada su culpabilidad. La conducta del obligado tributario debe ser sancionada sin que la misma esté amparada por ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad contempladas por la Ley."

La Sala considera que la conducta de la entidad a la hora de practicar esta deducción, que hemos considerado incorrecta en el Fundamento Duodécimo, sólo puede ser calificarse como voluntaria, en la medida en que ésta, deliberadamente, formalizó el contrato de novación de 2003 con la intención de acogerse indebidamente al beneficio fiscal del artículo 28.5 de la LIS , planificando y ejecutando al efecto una compleja operación -que debe calificarse de artificiosa- con el objetivo de reducir de modo impropio su carga fiscal.

En consecuencia, apreciamos que el acuerdo sancionador está suficientemente motivado en este extremo y que concurre en relación al mismo el elemento subjetivo de la infracción, por lo que la resolución impugnada debe ser confirmada a este respecto.

En consecuencia, tan sólo procede anular el acuerdo sancionador y la sanción impuesta -y, por la misma razón, la resolución impugnada- en relación con el extremo referido a la corrección monetaria del artículo 15.11 de la LIS , debiendo confirmarse en cuanto al resto.

Decimoquinto.

Estimación parcial del recurso.

A tenor de lo expuesto en los Fundamentos precedentes, procede estimar parcialmente el recurso en los siguientes términos:

1) Se confirma la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho, salvo en los extremos a que se refiere el apartado siguiente.

2) Se anula la resolución impugnada, por no ser ajustada a Derecho, en lo relativo a los siguientes motivos de impugnación:

- Motivo de impugnación referido al ajuste negativo al resultado contable efectuado por la corrección monetaria del artículo 15.11 LIS (examinado en el Fundamento Undécimo).

- Motivo de impugnación referido a compensación de las bases imponibles negativas aportadas por TOTAL OIL ESPAÑA, S.A. (examinado en el Fundamento Decimotercero).

- Motivo de impugnación referido a la sanción impuesta a la recurrente (examinado en el Fundamento Decimocuarto), debiendo anularse el acuerdo sancionador tan sólo en el extremo referido a la corrección monetaria, confirmándose en cuanto al resto.

Decimosexto.

Costas.

En virtud de lo previsto en el artículo 139 de la LJCA , al estimarse parcialmente el recurso procede imponer a cada una de las partes las costas causadas a su instancia y la mitad de las comunes.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Guillermo García San Miguel Hoover, en nombre y representación de TOTAL ESPAÑA, S.A., contra el acuerdo del TEAC de 28 de febrero de 2013, antes indicado, en los términos y con el alcance indicados en el Fundamento Decimoquinto, imponiéndose a cada una de las partes las costas causadas a su instancia y la mitad de las comunes.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.