

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065447

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 12 de enero de 2017

Vocalía 10.^a

R.G. 5865/2013

SUMARIO:

IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición internacional. Convenio con Brasil. Calificación de los juros como dividendos, y no como intereses. Cambio de criterio.

En el caso que se analiza, se cuestiona la procedencia de la regularización practicada en relación con los denominados «Juros sobre o capital propio». Las entidades SD, SL y SEG SL han percibido de las entidades brasileñas, en las que participan, importes en concepto de «juros sobre o capital propio». Al entender que estos importes tienen la condición de dividendos el Grupo se practicó la exención prevista en el art. 21 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), realizando ajustes negativos a la base imponible en los ejercicios 2007 y 2008. Por su parte, la Inspección considera que dichos importes no tienen la consideración de dividendo y que, en su obtención, no concurre una doble imposición económica, ya que deben calificarse como intereses deducibles de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la entidad que los reparte. En consecuencia entiende que no resulta aplicable a los juros brasileños ni la exención del art. 21 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) ni el método de exención contemplado en el art. 23.3 del Convenio con Brasil. Por ello no admite los ajustes negativos efectuados por la entidad a la base imponible a la vez que, al considerar que ha existido doble imposición jurídica, reconoce una deducción por doble imposición del 20% sobre los importes declarados como juros conforme lo previsto en el art. 31 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Pues bien, el problema de la calificación de los juros como dividendos o intereses a los efectos del mencionado art. 21 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) ha sido abordado por el Tribunal Central en diversas resoluciones -véase Resolución TEAC, de 6 de noviembre de 2014, RG 6929/2012 (NFJ056595)-, en las que, en síntesis, se confirmaba la calificación y consiguiente tratamiento que daba la Inspección como intereses y no como dividendos.

Dicho esto, recientemente el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de diciembre de 2016, recurso n.º 3949/2015 (NFJ065187), resuelve que aun cuando la denominación de «intereses» de los rendimientos que nos ocupan pueda inducir a error en la calificación de su naturaleza jurídica, es lo cierto que de su regulación y operativa resulta, sin lugar a dudas, que tal figura responde a la naturaleza de dividendos y que el tratamiento jurídico de los mismos desde la perspectiva de la regulación nacional ha de ser el propio de tales dividendos. En definitiva, que los «juros o capital propio» equivalen a una distribución de beneficios, sin que puedan considerarse intereses, en la medida en que no remuneran cantidades en préstamos ni se calculan sobre el principal pendiente de un crédito. Por el contrario, proceden de la existencia de beneficios de la filial brasileña y el título que da derecho a su percepción es la participación de socio en el capital social mediante la tenencia de acciones.

Por lo tanto, en atención a ello, el Tribunal Central cambia su criterio y, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, se estima en este punto la pretensión de la entidad, debiendo eliminarse los ajustes hechos a este respecto en la liquidación impugnada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 150.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), art. 184.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 4, 10, 12, 21, 31, 37, 89 y 90.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 29, 34 y 103.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 36.

Ley 1/2000 (LEC), art. 144.

Convenio de 14 de noviembre de 1974 (Convenio con Brasil), art. 23.

Convenio de 24 de julio de 1992 (Convenio con México), art. 12.

Convenio de 21 de julio de 1992 (Convenio con Argentina), art. 12.

En la villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, vista la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovida por la entidad **XX, S.A.** (NIF ...), sociedad dominante del Grupo Fiscal **a/91**, y en su nombre y representación D. **Jx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución de Recurso de Reposición de fecha 19 de septiembre de 2013 interpuesto contra Acuerdo de Liquidación de fecha 18 de junio de 2013, dictados por la Delegación Central de

Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T. (DCGC), relativos al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (Régimen de declaración consolidada), ejercicios 2006, 2007 y 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Los hitos fundamentales de las actuaciones que aquí se revisan son:

- Con fecha 28-06-2011 se inician actuaciones inspectoras de carácter general respecto del Grupo Fiscal **a/91**, entre otros, por el Impuesto sobre sociedades (IS) de los ejercicios 2006 a 2008.

La comunicación de inicio se dirigió a **XX, SA** (en adelante **XX**) como sociedad dominante del Grupo de consolidación fiscal **a/91**.

- A los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, debe atenderse a las siguientes circunstancias:

a) Por Acuerdo de 01-06-2012, notificado al interesado el 08-06-2012, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se amplió a veinticuatro meses.

b) No se han producido periodos de interrupción justificada ni dilaciones no imputables a la Administración.

- En los ejercicios comprobados el Grupo fiscal **a/91** estuvo constituido por **XX**, sociedad dominante, y las siguientes sociedades dependientes cuya comprobación finalizó mediante diligencia A-04: **YYY, SA** (en adelante **YYY**), **I, SL, GSE, SL, SEG, SL y SD SL**; hay otras sociedades que consolidan sus resultados que no han sido objeto de comprobación y que se detallan en el acta.

- Con fecha 10-05-2013 se formaliza acta de disconformidad (**A02**) número ... por el IS de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio.

El 18-06-2013 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la DCGC dictó Acuerdo de Liquidación por el IS de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 resultando una deuda a ingresar de 9.523,98 euros (cuota: 7.653,10 euros; intereses de demora: 1.870,88 euros). La liquidación, de carácter provisional en aquellos elementos regularizados que están pendientes de pronunciamiento jurisdiccional, fue notificada el 19-06-2013. En ella se regularizan, entre otros, los siguientes extremos:

1. Modificaciones a la base imponible de la sociedad dominante **XX**:

a) Remuneración a los consejeros. No se admite el ajuste extracontable negativo efectuado por la entidad en el ejercicio 2006 al no haber sido contabilizado el gasto.

b) Amortización del Fondo de comercio (artículo 12.5 TRLIS) generado en la adquisición en el ejercicio 2002 del 28,32% de la entidad colombiana "**W, Colombiana**". No se admite el ajuste negativo extracontable realizado en los ejercicios 2006/07/08.

2. Modificación a la base imponible de la sociedad dependiente **YYY**:

a) Amortización del Fondo de comercio declarado como consecuencia de la fusión por absorción de **OC** (artículo 89.3 TRLIS). No se admite ya que la totalidad de la diferencia de fusión debe imputarse a bienes inmuebles.

b) Amortización calculada sobre los bienes de **O** revalorizados. Se modifica al disminuirse la diferencia de fusión.

c) Plusvalía fiscal en la venta del local de **OC**. Se modifica la valoración fiscal de dicho inmueble y, por tanto, la plusvalía declarada.

3. Modificaciones a la base imponible de las sociedades dependientes **SD SL y SEG**:

a) Juros Brasileños. La inspección entiende que no están sujetos a tributación en España al tratarse de intereses y no de dividendos por ello no admite el ajuste negativo al resultado contable realizado en los ejercicios 2007 y 2008 por la entidad **SD SL** ni el realizado en el ejercicio 2008 por la entidad **SEG SL**.

4. Modificaciones a la base imponible del Grupo.

a) Minoración compensación Bases imponibles negativas (BINs) generadas en ejercicios anteriores al de su incorporación al Grupo fiscal.

- b) Exclusión del Grupo base imponible individual de **OC**
 - c) Minoración compensación BINS ejercicio 2006.
 - d) Incremento de la compensación de BINS anteriores al Grupo.
5. Deducción por doble imposición internacional (impuesto soportado).
6. Deducción por actividad exportadora. No se admite la deducción acreditada por las inversiones siguientes:
- a) Inversión en **V** (residente en Portugal) declarada por **XX** en el ejercicio 2006
 - b) Inversiones en **L... SERVICES** y **L... CHILE** realizadas por **L...** en los ejercicios 2006 y 2007.
 - c) Inversiones en **P... INC (USA)** realizadas por **P... ESPAÑA** en los ejercicios 2006 y 2007
7. Deducción por Reinversión de Beneficios extraordinarios.

Segundo:

Disconforme con el acuerdo de liquidación, la entidad interpuso el 19-07-2013 recurso de reposición. Con fecha 19-09-2013 se dictó resolución estimando parcialmente dicho recurso; se admite el ajuste negativo al resultado contable efectuado en el ejercicio 2006 por las remuneraciones de los consejeros. Dicha resolución se notifica el 27-09-2013.

Disconforme con la citada resolución la entidad ha interpuesto el 14-10-2013 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, a la que se asignó el número de registro general 5865/13. Puesto de manifiesto el expediente se presentan alegaciones el 27-06- 2014, en un escrito en el que desarrolla los siguientes puntos:

- 1) Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por vulneración del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras; considera nulo el acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por falta de motivación
- 2) Determinación de la Diferencia de Fusión procedente de la Inversión de **YYY** en **OC**.
- 3) Improcedencia de la consideración como intereses de los importes recibidos en concepto de Juros Brasileños. Entiende que la calificación jurídica y por ende el tratamiento fiscal como dividendo es la que ha de prevalecer en el caso de los juros.
- 4) Reducción de la deducción por doble imposición por exceder las retenciones practicadas de los límites previstos en los convenios para evitar la doble imposición.
- 5) Eliminación de la deducción por doble imposición al considerar nulo el impuesto que correspondería pagar en España.
- 6) Deducción por actividad exportadora (DAEX).
- 7) Aplicación del criterio de proporcionalidad en la deducción por actividad exportadora; con carácter subsidiario y en el supuesto de que se considere que no toda la inversión en **V** ni en **L... CHILE** tiene como única finalidad iniciar o incrementar la actividad exportadora solicita se aplique la proporción que corresponda.
- 8) Aplicación subsidiaria del beneficio fiscal previsto en el artículo 12.5 de la Ley 43/95 a la inversión efectuada en **V** al cumplirse los requisitos fijados en dicho artículo.

Con fecha 15 de abril de 2016 presenta nuevo escrito de alegaciones al que adjunta: a) Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015 (recurso casación nº 1130/201499 relativa a los juros; considera que dicha sentencia refuerza los argumentos aportados en las alegaciones anteriores respecto a la improcedencia de considerar los juros como intereses; b) Sentencias y doctrina sobre la necesidad de considerar como límite de la deducción por doble imposición internacional el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por la renta, entendiendo ésta como una renta neta de gastos que le sean específicamente imputables; c) Resolución del ICAC relativa al tratamiento de los dividendos en las sociedades holdings.

Junto al escrito de alegaciones presentado el 27-06-2014, aporta un dispositivo de almacenamiento USB, que contiene, según dice, "los contratos firmados" por **SD SL** y **SEG SL** "con personas o entidades distintas de los autores".

Con fecha 13 de mayo de 2016, previo requerimiento de este TEAC al no poder acceder a su contenido, aporta la referida documentación en formato CD.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Este Tribunal es competente para conocer en única instancia de la presente reclamación, habiéndose interpuesto en forma, plazo y con legitimación al efecto, en la que a continuación, y por el mismo orden en que se han planteado por el recurrente, se examinarán las alegaciones deducidas.

Segundo:

La primera cuestión planteada es la prescripción del IS de los ejercicios 2006, 2007 y 2008. Considera que el procedimiento inspector ha excedido el plazo máximo de duración por falta de motivación del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones a 24 meses.

En relación con el acuerdo de ampliación de actuaciones, el artículo 150 de la LGT establece lo siguiente:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado de 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.”

Por su parte, el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007 aplicable a las presentes actuaciones establece que:

“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) ...”

Del análisis de los preceptos examinados se desprende que el plazo de duración de las actuaciones puede ampliarse a otros 12 meses. Dentro de las circunstancias que contempla la norma se encuentra el que las actuaciones revistan especial complejidad, definiendo el Real Decreto regulador del Procedimiento Inspector cuándo puede considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad. Por otro lado la apreciación de las circunstancias concurrentes para la ampliación debe hacerse, a propuesta del Inspector Jefe de forma motivada, concediendo un plazo al interesado de 10 días para que alegue lo que estime oportuno sobre la ampliación.

Las circunstancias que justifican la ampliación tal como se indica en la propuesta notificada al contribuyente son:

“1ª. El volumen de operaciones declarado por la entidad **XX SA**, en los períodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

2006:.....187.588.000 €
2007:.....185.855.000 €
2008:.....411.261.000 €

Cifras que superan ampliamente el requerido para la obligación de auditar sus cuentas (art. 203 relacionado con el 181 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas, por remisión del art. 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

2ª. Formar parte la entidad del Grupo de Sociedades nº **a/91** en calidad de sociedad dominante Grupo en Régimen de Tributación Consolidada para el que se va a solicitar la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

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. Los siguientes datos dan idea de la especial complejidad y tamaño de las actuaciones inspectoras que se vienen realizando ante la entidad:

a) PERSONAL: Datos Modelo 190

	2007	2008
Número de perceptores	175	219
Importe	15.264.109 €	23.176.718 €

b) REGISTROS Libros IVA:

	2007	2008
FACTURAS EMITIDAS (facturas)	1.103	1.372
FACTURAS RECIBIDAS (facturas)	4.224	4.765

Además, se da la circunstancia especial, de que muy frecuentemente la actividad desarrollada por las distintas sociedades dominadas, se canaliza en relación con múltiples servicios comunes al grupo, a través de la sociedad dominante, lo que amplía la problemática inherente a la comprobación, en todos sus impuestos, de la sociedad a la que se dirige la presente comunicación.

En el ejercicio 2008, **XX** forma parte del grupo de IVA nº **b/2008**, formado por 22 sociedades.

4ª. Los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria realizada por la entidad se realizan tanto dentro como fuera del ámbito territorial de la sede de este Equipo Nacional de Inspección, a través de sus participaciones en empresas propias o vinculadas:

2006: (grupo fiscal de 75 sociedades) Vinculación directa con:

.....

2007: (grupo fiscal de 87 sociedades) Vinculación directa con:

.....

2008: (grupo fiscal de 50 sociedades) Vinculación directa con:

.....

A su vez, determinadas entidades en que participa directamente actúan como holding de otras entidades operativas en los diferentes sectores económicos.

5º. La extensión geográfica a nivel internacional del Grupo (tanto en América como en Europa) mediante su participación en numerosas entidades que desarrollan diversos tipos de actividades económicas, lo que se refleja en la relevancia de su inmovilizado financiero.

A la vista de todo lo expuesto, este Equipo de Inspección ha apreciado la concurrencia de circunstancias de especial complejidad en las actuaciones de inspección y la necesidad de coordinar los datos de las diferentes

sociedades afectadas, por lo que se considera necesaria la ampliación del plazo de 12 meses de las actuaciones de acuerdo con los siguientes: (.....)".

La citada propuesta fue puesta de manifiesto al contribuyente. El 07-05-2012 presenta escrito de alegaciones respecto a la misma.

Posteriormente, con fecha 01-06-2012, fue notificado el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras. Dicho acuerdo, menciona las disposiciones aplicables al caso y reproduce las razones que motivan la ampliación.

Respecto a la motivación del acuerdo de ampliación de actuaciones, conviene tener presente la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto que aparece recogida de modo especialmente significativo en la Sentencia de 25 de marzo de 2011 (Rec. De Casación 57/2007), por su amplia recopilación de la doctrina sentada hasta ese momento. En el Fundamento de Derecho Tercero leemos lo siguiente:

"Ciertamente, la argumentación no es prolija, pero sí suficiente para comprender su exacto sentido y su posible válida integración en el supuesto legal.

(.....)

Ahora bien, todo esto admitido, su aplicación casuística impone también la aceptación de que la constancia de ciertos datos manifiesta de por sí, como hecho notorio, que sus consecuencias en orden a clarificar las circunstancias concurrentes para una exacta determinación de la deuda tributaria suponen la "complejidad especial" impuesta por la Ley para hacer lícita la ampliación del plazo. Tal es, a nuestro definitivo juicio, el caso que contemplamos. En el expediente enjuiciado por la sentencia que evocamos los datos que se exponían para justificar la ampliación eran los de que la sociedad tenía un volumen de operaciones en cada uno de los tres años inspeccionados del entorno de los veinte mil millones de pesetas, lo cual calificamos insuficiente, sin el aditamento de alguna otra particularidad, para justificar la "complejidad especial" exigida por la norma.

En el caso que ahora enjuiciamos se agregan unos elementos fácticos que claramente exceden del manejo en el anteriormente citado: no estamos ante una sola sociedad, sino ante un Grupo Consolidado de tres y su volumen anual de operaciones alcanza a más de doscientos mil millones de pesetas en la actividad de distribución y comercialización de alimentos. Son estos datos -no mera reproducción formal de los textos normativos- susceptibles de generar una convicción de complejidad especial en el examen de la documentación con trascendencia fiscal que no puede destruirse con la simple referencia a que la Administración "se limitó a consignar la cifra de ingresos". Las cifras son importantes y en ocasiones su enunciado es suficiente como para acreditar un cambio sustancial, ciertamente cualitativo, en la valoración de la cantidad y sus consecuencias en orden a su complejidad."

La sentencia anterior es reiterada por las posteriores: Sentencias de 25 de mayo de 2011 (Rec. de Casación 1360/2007) y 1 de junio de 2011 (Rec. de Casación 855/2007). Del mismo modo, la Sentencia de 4 de julio de 2011 (Rec. de Casación 683/2009) y la Sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009).

Visto lo anterior, se impone confirmar la procedencia del acuerdo de ampliación de actuaciones por entenderse suficientemente motivado ya que en dicho acuerdo se acreditan las circunstancias tasadas que habilitan tal ampliación del plazo general de duración de las actuaciones, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Resulta relevante en el caso que nos ocupa que se han realizado actuaciones en relación al Impuesto sobre sociedades, Impuesto sobre el valor añadido y retenciones, que el volumen de operaciones en todos los ejercicios supera ampliamente el requerido para la obligación de auditar cuentas existiendo, además, vinculación directa hasta con 20 sociedades, lo que determina la necesidad de verificar un número elevado de deducciones y de examinar un elevado número de registros. La comprobación no se ha limitado a comprobar los ajustes regularizados sino que se ha extendido al análisis de todos los ajustes efectuados por el obligado tributario con independencia que hayan sido objeto o no de regularización.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron, con carácter general, para la comprobación de los siguientes conceptos impositivos enumerados en la comunicación de inicio de actuaciones: Impuesto de sociedades (ejercicios 2006 a 2008), Impuesto sobre el valor añadido (06/2007 a 12/2008), Retención/Ingresos a Cta. Rtos. Trabajo/Profesional (06/2007 a 12/2008) y Retenciones a Cta. imposición no residentes (06/2007 a 12/2008).

El Tribunal Supremo en numerosas ocasiones ha dicho que el volumen de operaciones, unido a otras circunstancias, como la pertenencia a un grupo consolidado y la necesidad de realizar las comprobaciones conjuntamente con otros impuestos, puede ser expresivo de la especial complejidad requerida en la norma [sentencias de 11 de abril de 2013 (casación 2414/10 , FJ 2º), 17 de abril de 2013 (casación 1826/10, FJ 2º) y 26 de febrero de 2015 (casación 4072/13 , FJ 8º)].

La STS de referencia precisa que *"Para empezar, se ha de tener en cuenta que, para tales casos, el legislador presume la especial complejidad [artículo 150.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003], presunción que cabe que tenga reflejo en la exigencia de motivación, de modo que una que, in abstracto, pudiera ser insuficiente, no lo sea atendiendo al caso particular. Así los hemos dicho en la sentencia de 11 de abril de 2013 (casación 2414/10 , FJ 2º): «no es necesaria mayor concreción porque la especial complejidad de la concreta actuación inspectora*

resulta obvia por la mera circunstancia del elevado volumen de operaciones [...] y por formar parte de un grupo, atendiendo a las actuaciones inspectoras que se llevaban a cabo [...]».

Además, como ejemplos de complejidad, cabe referirse al informe ampliatorio que consta de 118 paginas, al acuerdo de liquidación que consta de 157 paginas y al propio escrito de alegaciones presentado por el obligado tributario en relación con el IS que alcanza un total de 350 paginas (incluidos anexos).

Por todo lo anterior, este Tribunal declara conforme a derecho el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, ya que el mismo esta suficientemente motivado.

Por tanto las actuaciones no han excedido de su duración máxima, en este caso, 24 meses, ya que las actuaciones se iniciaron el 28 de junio de 2011 y el acuerdo de liquidación se notifica al interesado el 19 de junio de 2013. En consecuencia, se desestiman las alegaciones de la reclamante en este punto.

Tercero:

La siguiente cuestión planteada es la relativa al tratamiento fiscal de la diferencia de fusión resultante de las operaciones de fusión regulado en el artículo 89.3 del TRLIS.

Los hechos que motivan la regularización son, en síntesis, los siguientes:

- Adquisición en 2005 por parte de **YYY** de la sociedad **OC** a terceros no vinculados por precio muy superior a su patrimonio neto. Esta sociedad tiene fondos propios negativos y bases imponibles negativas pendientes de compensar propias y de sus filiales (en adelante BINS).

- En 2007 **YYY** absorbe a **OC**; previamente **OC** absorbe a determinadas filiales.

- **YYY** en su condición de sociedad absorbente:

a) De una parte, se subroga en el derecho a la compensación de las BINS (21.523.887,33 euros) y aplica la compensación en el ejercicio 2007, que se traslada a la declaración consolidada del ejercicio 2007 del Grupo **a/91**.

b) De otra, genera una diferencia de fusión de 21.595.454,13 euros imputada a bienes inmuebles (2.836.260 euros) y a fondo de comercio (18.759.194,13 euros), que amortiza fiscalmente al 5% (desde 01-07-2007 a 31-12-2007 y 2008).

En el ejercicio 2008 **YYY** deja de pertenecer al grupo fiscal **a/91**, como sociedad dependiente.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente reclamación y así se derivan del expediente, los siguientes:

1. Adquisición de OC

OC se constituye el 31-10-1997; su actividad comprende, entre otras, la explotación del negocio radiofónico.

Posee una participación de control en diversas sociedades del sector de la radiodifusión que, a 31-12-2005, en aquellas que posteriormente serán absorbidas, es del 100%, a excepción de **R...** en la que este porcentaje será alcanzado en el ejercicio 2006. El coste de adquisición de esta cartera es de 561.714,72 euros.

La toma de participación de **YYY** en el capital social de la entidad **OC SA** se realiza en el año 2005, mediante la adquisición de paquetes accionariales a **M...SA** y a las personas físicas que se mencionan en el expediente y siguiente suscripción de la ampliación de capital de fecha 02-08-2005.

Los datos de las adquisiciones y ampliación de capital son:

- El 27-06-2005 adquiere el 71,42% por 6.000.000 euros
- El 02-08-2005 suscribe la totalidad de acciones en la ampliación de capital de 570.000 euros (950 acciones) y prima de emisión de 5.930.000 euros.

Después de esta ampliación de capital **YYY** posee el 85% del capital social de **OC**

- El 02-12-2005 adquiere el 15% restante por 2.863.653 euros

Por tanto, la participación a 31-12-2005 que **YYY** tiene en **OC** es del 100%, siendo el coste de adquisición 15.363.653 euros.

2. Fusión por absorción de OC SAU por YYY

La integración del Grupo **OC** en **YYY** se produce a través de dos fusiones:

• De **OC S.A.U.** (sociedad absorbente) y las sociedades filiales **B... S.L.U., Q... S.A.U, N... S.A.U, R... S.A.U** y **T... S.L.U.** Por escritura pública de 12-09-2007 se elevan a públicos los acuerdos de fusión entre **OC S.A.U.** y las sociedades filiales.

• De **YYY** (sociedad absorbente) y la sociedad **OC S.A.U.** Por escritura pública de 30-10-2007 se elevan a públicos los acuerdos de fusión entre ambas sociedades. La fecha de retroacción contable se fijó en el 01-07-2007

Ambas fusiones se acogen al régimen especial de fusiones contenido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS (RDLegislativo 4/2004)

4. Consecuencias fiscales de la fusión

a) Declarado por el obligado tributario

- **YYY** consigna en su declaración individual del IS del ejercicio 2007 como compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores el importe de 21.523.887,33 €; estas BINS se originan en el Grupo **OC** y como consecuencia de las continuas fusiones sucede en ellas **YYY** (artículo 90 TRLIS).

El Grupo Fiscal **a/91** en su declaración consolidada del ejercicio 2007, modelo 220 aplica estas bases imponibles negativas por importe de 21.523.887,33 €.

- Calcula una diferencia de fusión de 21.595.455,13 euros que imputa al inmovilizado material (2.836.261,00 €) y a fondo de comercio (18.759.194,13 €); siendo la amortización fiscal del fondo de comercio en el ejercicio 2007 de 468.979,85 € (5% de 18.759.194,13 euros desde 1 de julio de 2007) y de 937.959,71 euros en el ejercicio 2008 (5% de 18.759.194,13 euros).

Calcula la diferencia de fusión por diferencia entre el coste de adquisición de la participación y los fondos propios existentes (negativos); determina una diferencia de fusión de 21.595.455,13 euros que obtiene de los siguientes datos:

- coste de adquisición de la participación: 15.925.367,72 euros; incluye el coste de adquisición de la participación de **OC** por importe de 15.363.653 euros (6.000.000+6.500.000+2.863.653) y el coste de adquisición de las filiales por importe de 561.714,72 euros.

- Fondos propios negativos: -5.670.086,41 euros.

b) Inspección

Corrige el importe de la diferencia de fusión limitando su importe a la renta que ha tributado previamente. Determina que la renta global máxima que ha podido quedar sometida a gravamen con motivo de las transmisiones anteriores es 510.070,15 euros que imputa en su totalidad a los inmuebles a los que ha imputado la entidad por lo que no queda cantidad alguna para su imputación como fondo de comercio; a efectos fiscales no existe fondo de comercio.

Considera que la finalidad perseguida por el artículo 89.3 del TRLIS es evitar la doble tributación de rentas que ya han podido tributar previamente con ocasión de las transmisiones anteriores. Por ello, debe comprobarse cual ha sido la tributación previa de los transmitentes; si lo que pretende es eliminar la doble imposición debe tener como limite la renta que ha tributado efectivamente con carácter previo.

Siendo así, la inspección ha hecho la estimación más favorable para el obligado tributario y considera que los transmitentes de **O** han tributado por la cuantía máxima posible. Esta renta máxima que ha podido tributar en los anteriores accionistas (y que, por tanto, ha de corregirse) debe ser la diferencia entre el precio de venta de las acciones de **O** y el importe de las aportaciones que dichos accionistas han hecho a la sociedad **O**.

Los importes que compara son:

- precio de transmisión de las acciones por los anteriores accionistas: 9.425.367,72 euros (15.925.367,72-6.500.000).

- aportaciones a la sociedad por los antiguos accionistas: 8.915.297,57 euros (8.395.745,76 euros de **O** más 519.551,81 euros del resto de filiales).

Para llegar al valor de las aportaciones parte de los siguientes datos aportados por la entidad:

Inversión inicial:	2.965.745,97 euros
Ampliación 2001:	2.398.606,50 euros
Ampliación 2002:	3.600.000,00 euros
Ampliación 2003:	630.000,00 euros

Reducción Prima 2001:	(1.198.606,51) euros
Aportación filiales:	519.551,61 euros
Total aportaciones.	8.915.297,57 euros

Al mismo resultado, 510.070,15 euros, dice la inspección que se llega comparando el coste de adquisición de la participación en **O** aportado por la propia entidad, 15.925.367,72 euros (coste que incluye el coste de suscribir por parte de **YYY** la ampliación de capital de 2005 por importe de 6.500.000 euros) con el importe de las aportaciones de los socios que cuantifica en el importe de 15.415.297,57 euros, correspondiendo 14.895.745,76 euros a las aportaciones a **OC** y el resto, esto es, 519.551,81 euros a las aportaciones de las filiales de esta.

En esta forma de calculo, a los efectos de determinar la renta global máxima que ha podido quedar sometida a gravamen con motivo de las transmisiones previas, entre las aportaciones a **OC** computa la suscripción de la ampliación del 2005 realizada por **YYY** ya que dicha cuantía está incluida en el precio de adquisición de la participación.

Cuarto:

En el acuerdo de liquidación se justifica esta regularización de la siguiente forma:

*“...Puede apreciarse, por tanto, que el cálculo de la diferencia de fusión efectuado por la entidad o pretendido en las alegaciones presentadas, que supone enfrentar el precio de adquisición con los fondos propios a esta fecha (negativos) provoca efectivamente un doble aprovechamiento de pérdidas dado que por una parte la **YYY** puede subrogarse en las **BIN** que tiene **O** y por otra parte, las pérdidas que han dado lugar a esas bases imponibles negativas han reducido el valor del capital de la sociedad hasta tal punto que los fondos propios se tornan negativos por un importe de -13.178 miles de euros y esos fondos propios negativos son los que permiten aumentar la diferencia de fusión en un importe que nada tiene que ver con el objetivo de evitar la doble imposición perseguida por este artículo.*

En este sentido, debe tomarse especialmente en consideración la finalidad del artículo 89.3 TRLIS, ya que esta norma no pretende más que establecer un sistema para evitar la doble imposición.

.....
Por tanto, los requisitos establecidos por la norma fiscal para que la diferencia entre el valor de la participación y el valor teórico que representa tenga efectos fiscales están basados en la existencia de un transmitente previo de la participación y, en su caso, en la prueba de la tributación previa.

En definitiva, de no existir doble tributación, la cual debe acreditarse, no puede admitirse el efecto fiscal de la diferencia. La finalidad y redacción de la norma es clara: evitar la doble imposición.

.....
Siendo así, efectivamente debe confirmar esta Oficina Técnica que este doble aprovechamiento de pérdidas no puede tener lugar, ya que el artículo 89.3 TRLIS solo es un mecanismo para evitar la doble imposición, no para generar desimposiciones claras y evidentes como tienen lugar en el presente caso.....

.....
*....., acudiendo a la finalidad perseguida por este precepto, como es evitar la doble imposición, considera esta Oficina Técnica que la corrección de la diferencia de fusión para evitar la desimposición que tiene lugar en el presente caso más adecuada al mecanismo precisamente previsto en el propio precepto es limitar su importe a la renta que ha tributado previamente, ya que de esta forma se alcanza plenamente la finalidad perseguida y es lo establecido en el propio precepto para las adquisiciones efectuadas, por ejemplo, a personas físicas o no residentes. En este sentido, carece de sentido que si la adquisición de **O** se produce a una persona física, por ejemplo, se limite la diferencia de fusión a la renta que ha tributado en dicha persona física y si la adquisición se realiza a una persona jurídica no haya límite alguno, en casos como el presente en el que los datos son ilustrativos del doble aprovechamiento de pérdidas que tiene lugar.*

*Por tanto, considera esta Oficina Técnica que la diferencia de fusión máxima debe ser la renta que haya tributado previamente en sede de los anteriores titulares de **O**.”*

Quinto:

Sostiene la reclamante que la regularización efectuada por la inspección carece de fundamentación jurídica; señala que la dicción literal del artículo 89.3 del TRLIS no exige como requisito la previa tributación y que cuando la normativa ha tratado de fijar alguna limitación y/o restricción lo ha hecho específicamente.

Añade que: a) la compensación de bases imponibles negativas es un derecho generado por la sociedad participada y existiría con y sin operación de fusión y; b) La posibilidad que otorga la ley de periodificar la diferencia

de fusión, de manera autónoma, opera al margen de la situación tributaria de los transmitentes de la participación cuando son residentes en España

El artículo 89.3 del TRLIS, en su redacción vigente en los ejercicios comprobados, disponía:

“3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada YYYá fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en este párrafo a) se entenderá cumplido:

1º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ésta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre respecto de la entidad que la transmitió en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

El requisito previsto en este párrafo b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del inmovilizado adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11 .

Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en el párrafo b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible”.

Este Tribunal ha señalado en numerosas resoluciones, entre otras, en resolución de 25-06-2004 (R.G.1199/03 DOCTRINA base histórica), 2-03-2007 y 4-05-2007 que el objetivo de la norma contenida en el artículo 103.3 de la Ley 43/95 (de contenido similar a lo establecido en el artículo 89.3 del TRLIS en lo que aquí interesa) es “el de eliminar la posible doble imposición que se produciría si se hiciera tributar la diferencia entre el precio pagado por la participación y el valor teórico de la misma, en primer lugar, en sede del anterior tenedor de la participación y, posteriormente, se impidiera que este coste pagado tuviera la consideración de coste de adquisición a efectos fiscales, con lo que se sometería de nuevo a imposición”.

En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencias de 14 de octubre de 2013 (recurso nº 5719/2011) y de 21 de noviembre de 2013 (recurso nº 6465/2011) en las que después de afirmar que el mecanismo que introduce el artículo 103.3 LIS “no es un beneficio fiscal... sino que se pretende evitar y corregir supuestos de excesos de imposición” señala que “la doble imposición se produce por la amenaza de que se produzca una primera tributación por las plusvalías latentes y el fondo de comercio en sede de la sociedad

transmitente como consecuencia de las previas transmisiones, cuando se da el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en un 5% o más, se prevé el mecanismo del artículo 103.3 de la LIS para evitar la doble imposición y que la absorbente vuelva a tributar por las plusvalías latentes y el fondo de comercio gravados en sede de la transmitente, cuando proceda a la transmisión posterior o durante la generación de ingresos sin el reconocimiento del gasto por la depreciación o deterioro de las plusvalías de los activos y el fondo de comercio preexistente a la fusión . (...). El problema que surge,...., y que pone en cuestión la doble imposición, se centra en el caso de que no haya habido tributación efectiva en la transmitente por las transmisiones anteriores..”.

Cuando se adquieren participaciones en una sociedad por un precio superior a su valor teórico se genera una renta en sede de las transmitentes que ha podido o no tributar. El artículo 89.3 del TRLIS (antes artículo 103.3 LIS) establece un mecanismo para evitar que esa renta que ha podido tributar en sede de las personas o entidades a las que se adquirieron las participaciones vuelva a tributar de nuevo en la entidad que ahora es poseedora de las mismas, de tal manera que se atribuye efectos fiscales a la “diferencia de fusión” (diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico).

En este sentido, este artículo atribuye efectos fiscales a esa “diferencia de fusión” cuando la entidad absorbente acredite la existencia de tributación previa en las adquisiciones de las participaciones en la sociedad absorbida, explicitando este requisito para los transmitentes personas físicas y personas no residentes.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011 (recurso nº 237/2008), que analiza el tema de la prueba en el artículo 103.3 LIS (actual artículo 89.3 TRLIS), se refiere también al objetivo de la norma, evitar la doble imposición, señalando:

“Además, hay una consideración esencial que procede efectuar, cual es que la interpretación teleológica, que atiende al sentido y finalidad de la norma de cuya exégesis se trate, al propósito que la guía, nos marca una pauta de singular valor, cual es que el precepto objeto de examen se encamina, como se ha expuesto, a la evitación de situaciones de doble imposición, lo que significa que allí donde pueda apreciarse una doble imposición, esto es, un gravamen duplicado sobre los mismos beneficios, ganancias o rentas, debe existir la posibilidad de deducir lo satisfecho en un país de la cuota del impuesto que ha de abonarse en el otro, pues de lo contrario quedaría YYYiamente quebrantado el principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución y artículo 3 de la Ley General Tributaria de 1963), principios que no toleran que una misma manifestación de la riqueza quede gravado dos o más veces. Esta consideración de que lo que se pretende es evitar la doble imposición que se produciría si se hiciera tributar la diferencia entre el precio pagado por la participación y el valor teórico de la misma, en primer lugar, en sede del anterior tenedor de la participación, y posteriormente, se impidiera que este coste pagado tuviera la consideración de coste de adquisición a efectos fiscales, con lo que se sometería de nuevo a imposición, es lo que nos conduce a examinar de forma exhaustiva si se ha producido esta tributación efectiva en otro Estado miembro de la Unión Europea "en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este Impuesto...", prueba de la tributación efectiva que en el presente supuesto no se ha producido.

.....
Frente a ello no cabe tampoco oponer, como la actora pretende, la situación discriminatoria del artículo 103.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, a su juicio, se produce para las sociedades residentes en la Unión Europea respecto a las sociedades españolas, pues en los supuestos en que se trata de corregir una situación de doble imposición lo que se exige por la norma española, tanto para las sociedades residentes en España, como para la sociedades residentes en la Unión Europea, es la acreditación de la efectiva tributación, lo que como ya se ha expuesto, no acontece en el supuesto que se enjuicia”.

Sentencia de la Audiencia que ha sido confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2013 (recurso casación 3249/2011) que añade:

“Es patente, por tanto, que el sistema de valoración de los preceptos citados, y del sistema tributario en su conjunto, exige la previa valoración y consiguiente tributación previa del Fondo de Comercio para hacer posible su amortización, desde la perspectiva del Derecho interno.

Si esto no sucediese se produciría una situación indeseable de "no imposición" en las transmisiones internas, que no YYYía asumible.

b") Es claro que el rechazo de lo que constituye el presupuesto del razonamiento de la recurrente arrastra las siguientes conclusiones.

La "tributación efectiva" exigida, cuando de una "operación societaria de reestructuración" producida en el ámbito comunitario se trata, no es distinta, sino idéntica, a la exigencia que se produce desde el plano interno.

c") *Por ello, es indudable que no existe el trato diferenciado que la recurrente sostiene."*

En la misma línea la sentencia de la AN de 04-03-2016 (recurso nº 308/2013):

"Lo que contiene el art 103.3 de la LIS , tal y como hemos sostenido, entre otras, en nuestra SAN (2ª) de 31 de mayo de 2012 (Rec.) es una regla "que garantiza....que no exista una doble imposición, lo cual necesariamente exige que haya existido un gravamen previo", insistiendo la sentencia en que el art 103.3 debe interpretarse " de acuerdo con la finalidad que persigue, que no es otra que evitar una doble imposición económica interna sobre una misma renta ", lo que exige acreditar por quien sostiene la aplicación de dicha norma " haber tributado en territorio español".

Lo expuesto pone de manifiesto que la regularización efectuada por la inspección se ajusta a lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS puesto que uno de los requisitos exigidos para su aplicación es la acreditación de la tributación efectiva en las transmisiones anteriores y ello se exige tanto para las sociedades residentes en España como para las no residentes.

Además, en el presente caso, hay que tener en cuenta que lo efectuado por la entidad ha producido una desimposición debido a la aplicación duplicada de las pérdidas; por un lado la entidad absorbente, **YYY**, se subroga en las BINs que tiene la absorbida y, a su vez, esas pérdidas disminuyen el valor del patrimonio neto de la sociedad absorbida y, por consiguiente, el valor teórico de la participación, con lo que la diferencia a la que se refiere el artículo 89.3 del TRLIS aumenta (el valor teórico va restando), aumentando de esta forma el fondo de comercio a amortizar en el importe de esas pérdidas. En consecuencia la amortización del fondo de comercio (que incorpora esa pérdida) supondría una nueva deducción de las mismas.

La sentencia del Tribunal Supremo de 21-11-2013, recurso casación, 6465/2011, señala: *"...el examen de los requisitos exigidos para aplicar el segundo inciso del artículo 103.3 de la Ley 43/1995 pone de manifiesto la intención del legislador de excluir su aplicación a aquellos supuestos en los que se ocasione una desimposición, exigiéndose para evitarlo la tributación efectiva de la susodicha "diferencia",...."*

Respecto a que no puede considerarse como parte del valor de las aportaciones de los vendedores la ampliación de capital efectuada en el ejercicio 2005 por importe de 6.500.000 euros que fue íntegramente suscrita por **YYY**, cabe señalar que, la inspección al calcular la tributación previa de los socios anteriores, compara el valor de transmisión de sus acciones con su precio de adquisición ya que considera que esta diferencia es la que determina la renta que como máximo ha podido tributar en sede de los mismos. Por ello, aunque es cierto que la aportación de 6.500.000 euros efectuada por **YYY** en el año 2005 no son aportaciones de los socios anteriores, también es cierto que ese importe no formó parte del valor de transmisión de las acciones por parte de los socios anteriores, por lo que, lógicamente, no debe considerarse como precio de adquisición para **YYY** de su participación en **O** a los efectos del artículo 89.3 del TRLIS; la inspección incluye dicho importe en ambos componentes, entre las aportaciones y también en el precio de adquisición.

No parece lógico defender, como pretende la reclamante, que no se considere como aportaciones de los socios pero sí que forme parte del precio de adquisición de la participación.

En cualquier caso, interesa destacar que la inspección llega al mismo importe calculando la renta máxima que ha tributado en los socios anteriores por la diferencia entre su precio de transmisión (9.925.367,72) y sus aportaciones a la sociedad (8.895.745,96 de **O** más 519.551,81 del resto de filiales), es decir, sin tener en cuenta los 6.500.000 de ampliación de capital de **YYY**, que considerando dicha ampliación de capital en ambos componentes.

También dice que la Inspección deduce indebidamente, del valor de las aportaciones, la prima de emisión aplicada a compensar resultados negativos en el año 2001 (1.198.606,51 €).

Lo primero que debe señalarse es que de aceptarse lo señalado por la reclamante ello iría en su contra dado que sostiene que las aportaciones de los socios sean superiores en dicho importe a las calculadas por la inspección (se aumentaría el denominador).

Según consta en el expediente, en el año 2001 se efectúa una ampliación de capital por importe de 2.398.606,50 € pero, precisamente, una parte, 1.198.606,51 €, fue con cargo a prima de emisión. Por ello la inspección solo considera como aportaciones de los socios en el año 2001 el importe de 1.200.000 €. Este Tribunal considera correcto no considerar como aportaciones de los socios el importe de la ampliación de capital que se hace con cargo a la prima de emisión ya que no se produce alteración cuantitativa alguna de los recursos propios; lo que se produce es una transferencia de una cuenta a otra de pasivo (transformación de reservas en capital), los recursos propios siguen siendo los mismos y lo único que se modifica es la disponibilidad de que gozaba la prima de emisión (reserva).

Esta misma regularización, pero referida al IS del ejercicio 2008, es confirmada por este Tribunal en resolución aprobada en esta misma sala referida a la entidad **YYY**; en el ejercicio 2008 **YYY** no forma parte del Grupo fiscal **a/91**.

Conforme lo expuesto se desestiman las alegaciones de la reclamante confirmándose la regularización efectuada por la inspección.

Sexto:

La siguiente cuestión a analizar es la procedencia de la regularización practicada en relación con los denominados "Juros sobre o capital propio".

Las entidades **SD SL** y **SEG SL** han percibido de las entidades brasileñas, en las que participan, importes en concepto de "juros sobre o capital propio" (JSCP).

Al entender que estos importes tienen la condición de dividendos el Grupo practicó la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS, realizando ajustes negativos a la base imponible por 2.015.849,67 euros en el ejercicio 2007 y de 2.326.915,25 euros en el ejercicio 2008.

La inspección considera que dichos importes no tienen la consideración de dividendo y que, en su obtención, no concurre una doble imposición económica, ya que deben calificarse como intereses deducibles de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la entidad que los reparte. En consecuencia entiende que no resulta aplicable a los juros brasileños ni la exención del artículo 21 del TRLIS ni el método de exención contemplado en el artículo 23.3 del Convenio Hispano brasileño.

Por ello no admite los ajustes negativos efectuados por la entidad a la base imponible a la vez que, al considerar que ha existido doble imposición jurídica, reconoce una deducción por doble imposición del 20% sobre los importes declarados como juros conforme lo previsto en el artículo 31 TRLIS.

La entidad en sus alegaciones reitera que los juros suponen una retribución a los fondos propios y como tal se tienen que calificar a efectos tributarios.

El problema de la calificación de los juros como dividendos o intereses a los efectos del artículo 21 TRLIS ha sido abordado por este Tribunal Central en diversas resoluciones, de 13-04-2011, de 26-04-2012 (RG 4085/10), y de 06-11-2014, en las que, en síntesis, se confirmaba la calificación y consiguiente tratamiento que daba la Inspección como intereses y no como dividendos.

Las sentencias de la Audiencia Nacional de 27-02-2014 (recurso nº 232-11) y de 09-07-2015 (recurso nº 282/129), en lo que aquí interesa, estimaron los recursos interpuestos frente a las dos primeras resoluciones, de 13-04-2011 y de 26-04-2012 (RG 4085/10), concluyendo que los juros brasileños sí tenían la naturaleza de dividendos.

Recientemente, el Tribunal Supremo ha dictado dos sentencias, desestimando sendos recursos de casación interpuestos por la Administración General del Estado, en las que confirma el criterio de la Audiencia Nacional.

Se trata de la sentencia de 16 de marzo de 2016 (recurso casación nº 1130/2014) y de la sentencia de 15 de diciembre de 2016 (recurso casación nº 3949/2015).

En esta última, se dice en el Fundamento de Derecho Tercero:

"El motivo aducido en su recurso por el Abogado del Estado - formulado en análogos términos al articulado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2014 relativa también a la naturaleza de los juros sobre capital propio brasileños, que fue desestimado por la sentencia de esta Sala de 16 de marzo de 2016 (casación 1130/2014),- no puede YYY compartido por las razones que entonces dimos y que ahora debemos reiterar en aras del principio de la unidad de doctrina (...)

Aún cuando la denominación de "intereses" de los rendimientos que nos ocupan pueda inducir a error en la calificación de su naturaleza jurídica, es lo cierto que de su regulación y operativa resulta, sin lugar a dudas, que tal figura responde a la naturaleza de dividendos y que el tratamiento jurídico de los mismos desde la perspectiva de la regulación nacional ha de ser el propio de tales dividendos.

En definitiva, que los "juros o capital propio" equivalen a una distribución de beneficios, sin que puedan considerarse intereses, en la medida en que no remuneran cantidades en préstamos ni se calculan sobre el principal pendiente de un crédito. Por el contrario, proceden de la existencia de beneficios de la filial brasileña y el título que da derecho a su percepción es la participación de socio en el capital social mediante la tenencia de acciones.

(...)

Por consiguiente, resulta acertado el criterio de la Sala de instancia cuando entiende que, como distribución de beneficios, resultan incluíbles en el concepto de dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el mencionado artículo 21 TRLIS."

En atención a ello, este órgano revisor cambia su criterio y, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, se estima en este punto la pretensión de la entidad, habiendo de eliminarse los ajustes hechos a este respecto en la liquidación impugnada.

Septimo:

La siguiente cuestión planteada es la relativa a la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 31 del TRLIS.

La inspección considera improcedentes las siguientes deducciones por doble imposición internacional (en adelante DDII):

- 1) La DDII declarada y aplicada en los ejercicios comprobados por la entidad **GSE, SL.**

SE, SL tiene suscritos contratos de transferencia de tecnología y know-how con filiales extranjeras.

Los ingresos correspondientes a la prestación de dichos servicios se registran en cuentas de ingresos. Las retenciones practicadas en la fuente sobre el importe íntegro de la contraprestación han sido objeto de deducción.

La inspección no admite la DDII del artículo 31 TRLIS al no haber acreditado la entidad la obtención de renta neta positiva; la DDII debe calcularse teniendo en cuenta la parte de cuota íntegra que según el IS español corresponde a la renta obtenida en el extranjero, renta que viene definida por la deducción de todos los gastos producidos y necesarios para su obtención.

- 2) La DDII declarada y aplicada en los ejercicios comprobados por las entidades **SD, S.L. y SEG, S.L. .**

Ambas entidades tienen suscritos contratos de cesión de derechos de autor con entidades no residentes. Los pagos correspondientes se consideran como un canon cuyo origen se sitúa en el país de residencia del pagador, procediendo a practicar retención, que soporta la entidad española prestadora de los servicios.

La inspección corrige la DDII conforme lo previsto en el artículo 31.1 del TRLIS;

la regularización consiste, en unos casos, en reducir el importe de las retenciones por entender que se han realizado a un tipo superior al previsto en el Convenio (Argentina), en reducirlas por ser superiores al tipo impositivo español (Colombia) y, en otros, en eliminarlas por entender que las mismas no proceden (México, Ecuador).

La reclamante discute la regularización efectuada por la inspección en relación con la DDII. Se refiere tanto a la reducción de la DDII por exceder las retenciones de los límites previstos en los Convenios para evitar la doble imposición como a la eliminación de la DDII al considerar nulo el impuesto que correspondería pagar en España.

El artículo 31 del TRLIS, en el que se regula la deducción para evitar la doble imposición internacional, establece:

“1. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

3. (...).”

Cuando media convenio de doble imposición, como es el caso, el importe del artículo 31.1 a) TRLIS, que recoge el importe efectivo satisfecho, no podrá exceder, a los efectos del propio artículo, de lo que de acuerdo a Convenio se hubiera debido pagar.

En relación con las retenciones practicadas en México la inspección considera que no otorgan el derecho a la deducción porque el párrafo tercero del artículo 12 del Convenio limita exclusivamente la tributación, en sede del país de residencia del perceptor, a los cánones cuando lo sean por derechos de autor por obras literarias; considera la retención del 10% improcedente al tratarse de derechos de autor. A juicio de la inspección el hecho de que la entidad retenedora no haya actuado con la diligencia debida ante la Administración de Méjico no puede ser motivo para saltarse los límites que para la DDII establece la legislación española.

El obligado tributario declaró las rentas percibidas por derechos de autor según los términos previstos en el artículo 12.2 del CDI suscrito entre España y Méjico.

La entidad en sus alegaciones reitera la aplicación del artículo 12.2 del CDI; además señala que los derechos de autor abonados a la entidad **SD SL**, en la medida en que remuneran una obra didáctica o educativa no encajan dentro del apartado tercero del artículo 12 del Convenio. No cuestiona que estemos ante contraprestaciones recibidas por la cesión de derechos de autor.

El artículo 12 del Convenio entre Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992 (BOE de 27 de octubre de 1994), señala:

Artículo 12. Cánones o regalías

“1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo estos cánones o regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y conforme a la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los cánones o regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los cánones o regalías pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas, obras registradas en películas, cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión y a discos o cintas magnetofonías) procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos solo puede someterse a imposición en este otro Estado.”

El Convenio en el apartado uno reconoce la potestad de gravamen sin límites de los pagos obtenidos por estos conceptos en el Estado en que reside el perceptor. En el apartado dos reconoce derechos al Estado donde se pagan los cánones, Méjico, con un límite del 10% del importe bruto. Y en el apartado tercero excluye esta potestad limitada de imposición cuando los cánones retribuyen derechos de autor y otras remuneraciones similares. Así pues, dicho Convenio tiene prevista una excepción a la regla general de tributación de los cánones al 10% en el Estado de origen o de la fuente en el caso de los cánones o regalías en virtud de derechos de autor.

Los cánones pagados por derechos de autor están incluidos en el apartado tercero del mencionado artículo del Convenio por lo que en el presente caso es evidente que las contraprestaciones recibidas por derechos de autor están incluidas en el mismo; no procede, por tanto, retención en Méjico, según el Convenio.

El artículo 31 del TRLIS contiene una limitación a la deducibilidad de los impuestos soportados por el obligado tributario por rentas obtenidas y gravadas en el extranjero cuando exista Convenio de doble imposición y esta limitación es que la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.

Este Tribunal en resolución de 21/03/2013 (RG 2234/2011) ha señalado que para poder aplicar la deducción por doble imposición internacional no basta con que la renta haya tributado en el estado de la fuente sino que es necesario además, que lo haya hecho conforme a la calificación fiscal que efectivamente le corresponde pues de lo contrario (sobre todo si su calificación se corresponde con rentas que no tributan en el estado de la fuente) nos encontramos ante un ingreso indebido en el estado de la fuente por el cual el sujeto podrá solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos. En dicha resolución se dice:

“...al haber tributado incorrectamente en Alemania las rentas obtenidas por el obligado tributario, en caso de que el impuesto del 5% hubiera sido efectivamente satisfecho por el contribuyente estaríamos ante un ingreso indebido cuya devolución debería solicitarse por al referido Estado, no procediendo la aplicación de la deducción por doble imposición internacional pretendida por el ahora reclamante en su declaración puesto que, tal y como el propio artículo 31 del TRLIS determina, para poder aplicar la referida deducción se requiere la acreditación por el contribuyente de que la renta en cuestión fue correctamente gravada en el extranjero, circunstancia que no se da en el caso que nos ocupa, por lo que no cabe sino desestimar las pretensiones actoras al respecto debiendo tributar las referidas rentas íntegramente”.

En definitiva, el impuesto pagado por una incorrecta aplicación del convenio, como es el caso, no se considera importe satisfecho a los efectos de la deducción por doble imposición internacional por lo que se confirma la regularización efectuada por la inspección al respecto.

En cuanto a que los derechos de autor abonados a la entidad **SD SL** no encajan en el apartado tercero del artículo 12 ya que no remuneran la realización de una obra literaria sino didáctica o educativa y, por tanto, se han de someter a retención del 10% en Méjico, señalar que el apartado tercero del artículo 12 se refiere a “derechos de autor” sin distinción alguna.

En relación con las retenciones practicadas en Argentina la inspección considera que el tipo previsto en el CDI para el uso o concesión de derechos de autor sobre obras literarias cuando los cánones se perciben por el autor o sus causahabientes, teniendo tal consideración, la persona jurídica perceptora de los mismos, es del 5%; por ello considera improcedente la retención practicada en origen del 15%.

El artículo 12 del Convenio entre Reino de España y la Republica Argentina para evitar la doble imposición, firmado en Madrid el 21 de julio de 1992 (BOE de 9 de septiembre de 1994), señala:

Artículo 12. Cánones o regalías.

1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente de otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, dichos cánones o regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan, y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el receptor de los cánones o regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder:

- a) del 3 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de noticias;
- b) del 5 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas;
- c) del 10 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de equipos comerciales, industriales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica;
- d) del 15 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías en los demás casos.

El Protocolo en su apartado 4 b) señala:

“4. Con referencia al artículo 12:

.....
b) El límite a la imposición exigible en el Estado de procedencia de los cánones o regalías que establece el apartado 2.b) sólo será aplicable cuando dichos cánones o regalías se perciban por el propio autor o sus causahabientes.”

La inspección considera que la retención que se debió practicar en Argentina es del 5% en vez del 15%; considera que el tipo reducido del 5% se aplica también a las personas jurídicas e interpreta el concepto de autor y causahabientes conforme lo señalado en la consulta de la Dirección General de Tributos V0009-02 de 30-04-2002. Dicha consulta dice lo siguiente:

“La consultante viene recibiendo cantidades de una sociedad residente en Argentina como contraprestación a la cesión de unos derechos de autor sobre obras literarias de los que aquélla es titular. Dichas cantidades se incluyen dentro del concepto de canon o regalía que establece el artículo 12 del Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para evitar la doble imposición,.....

La cuestión que se plantea es si el tipo máximo aplicable por las autoridades tributarias argentinas sobre esos cánones o regalías es el 5 por 100 previsto para los cánones pagados por derechos de autor sobre obras literarias o el 15 por 100 previsto con carácter residual.

El apartado 2 del artículo 12 del Convenio fija esos tipos máximos y establece un tipo “Del 5 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas.”

Sin embargo, el Protocolo, en su apartado 4 b), introduce la siguiente matización:

“b) El límite a la imposición exigible en el Estado de procedencia de los cánones o regalías que establece el apartado 2.b) sólo será aplicable cuando dichos cánones o regalías se perciban por el propio autor o sus causahabientes.”

En consecuencia, la aplicación de uno u otro tipo máximo dependerá de cuál sea la interpretación de este último párrafo, es decir, si cabe incluir a la consultante en los términos “propio autor o sus causahabientes”.

Respecto a esta cuestión debe indicarse que el Convenio no define los términos “autor” o “causahabiente”. Tampoco establece su artículo 3, separándose de lo que es habitual en la mayoría de los Convenios firmados por España, cómo habrán de interpretarse los términos que el Convenio no define.

El artículo 31 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, establece que “un Tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y su fin”. Por su parte, el Código Civil, establece en su artículo 3 que “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”.

Asimismo, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, establece en su artículo 23, lo siguiente.

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”

Atendiendo a estas pautas, cabe a continuación exponer cuál es la interpretación de esos términos que hace este Centro Directivo en aplicación de la normativa española.

El Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, contempla la posibilidad de que una persona jurídica pueda ser considerada autor de una obra literaria, artística o científica o de un programa de ordenador, en determinados supuestos, siendo el fundamental el de obras colectivas editadas y divulgadas bajo el nombre de una persona jurídica.

Por tanto, parece perfectamente posible otorgar a una persona jurídica la condición de autor, si bien en el ámbito restringido que contempla el Texto Refundido.

De otro lado, según el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, causahabiente es la “Persona que ha sucedido o se ha subrogado por cualquier otro título en el derecho de otra u otras”.

El citado Texto Refundido no utiliza el término “causahabiente” pero sí el de “derechohabientes”, para referirse a quienes suceden al autor en el ejercicio de sus derechos, sin establecer distinciones entre quienes sucedieron “mortis causa” y quienes lo hicieron “inter vivos”. Acudiendo de nuevo a la Real Academia Española, su diccionario define derechohabiente como “la persona que deriva su derecho de otra”. La similitud con la definición de causahabiente los convierte prácticamente en sinónimos.

En consecuencia, el término causahabiente no debe entenderse restringido al ámbito de las adquisiciones “mortis causa”, sino al más amplio de la sucesión, por cualquier título, en el derecho de otro. En este sentido, no ha de confundir el que sea habitual en nuestro ordenamiento la utilización del término causahabiente de forma conjunta y consecutiva al término “heredero” (“herederos o causahabientes”). Al contrario, esta utilización de ambos términos en nuestros textos legales debe llevar a la conclusión de que no pueden ser sinónimos. Tampoco cabe deducir que causahabiente quede restringido a quien recibe por título sucesorio, en calidad distinta de heredero (“legatario”), porque en ese caso la ley hubiera decidido la utilización de ese último término más preciso técnicamente. Hay que considerar, por tanto, que la ley reserva a “causahabiente” esa acepción amplia anteriormente mencionada.

Ahora bien, volviendo ahora al Convenio hispano-argentino y atendiendo a la finalidad de esta norma, es obvio que la inclusión en el Protocolo del Convenio de la cláusula antes reproducida tenía como objetivo el de restringir la aplicación del tipo privilegiado, en relación con la aplicación que hubiera tenido de no añadirse dicha cláusula. La interpretación que permite casar lo dicho anteriormente con el fin restrictivo de la inclusión de la cláusula es considerar que la limitación introducida está excluyendo a aquellos que no adquirieron sus derechos directamente del autor.

Causahabiente del autor sólo puede serlo entonces quien adquiere directamente de éste. Quien adquiera el derecho de un causahabiente del autor ya no será causahabiente de éste, sino de quien adquirió. Este causahabiente “de segundo grado” queda fuera de la aplicación del tipo privilegiado.

Esta interpretación no tiene que ser necesariamente compartida por las autoridades argentinas. La vía para resolver el posible conflicto que pudiera surgir a partir de una interpretación distinta de estos términos sería el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25.3 del citado Convenio hispano-argentino”.

La reclamante sostiene que los causahabientes sólo son los herederos del autor y, aun asumiendo, a efectos dialécticos, que los adquirentes distintos de los herederos puedan ser considerados causahabientes, la aplicación del tipo del 5% se limita en la doctrina de la Dirección General de Tributos a los causahabientes que podríamos llamar de “primer grado”, esto es, a los que adquirieron directamente de los autores.

Por tanto, la cuestión planteada consiste en determinar si las entidades **SD SL** y **SEG SL** se pueden incluir en los términos “propio autor o sus causahabientes” a los que hace referencia el Protocolo del Convenio.

Según consta en el expediente, en los ejercicios comprobados, estas entidades suscriben contratos de cesión de derechos con diversos autores, derechos que posteriormente son cedidos a las filiales argentinas y por los que perciben cánones.

La inspección, siguiendo el criterio interpretativo señalado en la citada consulta de la DGT, otorga un sentido amplio al término causahabiente contenido en el Protocolo del Convenio Argentino y, por tanto, concluye que este término abarca tanto la transmisión mortis causa como la intervivos, opinión que este Tribunal comparte, pues la Dirección General de Tributos (DGT) ha interpretado los términos del Convenio de acuerdo con las normas generales y particulares de los Convenios de Doble imposición (CDI).

Es un hecho cierto que el convenio hispano argentino en la cláusula 3.2 no contiene interpretación de los términos no definidos en el Convenio que recogen la mayoría de los CDI, muchos de ellos, siguiendo el modelo de la OCDE. La DGT ha aplicado correctamente estas reglas y en consecuencia ha interpretado el término causahabiente de conformidad con la ley española.

No plantea problemas el término de autor ni que las personas jurídicas puedan tener tal condición. La controversia se plantea con el término causahabiente que no figura en la ley de propiedad intelectual pero ésta sí utiliza otro término similar, el de “derechohabientes” para referirse a quienes suceden al autor en el ejercicio de sus derechos; la ley de propiedad intelectual no establece distinciones entre quienes sucedieron mortis causa y quienes lo hicieron intervivos. Los artículos de dicha Ley que mencionan el término derechohabiente, entre otros, son: artículo 36.2 (“... cuando el autor o su derechohabiente ...”), artículo 40 (“Si a la muerte o declaración de fallecimiento del autor, sus derechohabientes ejerciesen su derecho a la no divulgación de la obra ...”), artículo 55 (“...los beneficios que se otorgan en el presente Título a los autores y a sus derechohabientes serán irrenunciables), artículo 58 (“Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla...”) y el artículo 74 (“...el autor o sus derechohabientes ceden a una persona natural o jurídica el derecho de representar o ejecutar públicamente una obra...”).

Los términos derechohabientes y causahabientes también figuran como sinónimos en el Convenio Multilateral UNESCO-WIPO sobre derechos de autor, aprobado en Madrid el 13 de septiembre de 1979 para evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor con un modelo bilateral y un protocolo adicional.

El artículo 2 denominado “beneficiario de regalías por derechos de autor” señala:

“A efectos de la presente Convención, el “beneficiario” de regalías por derechos de autor es el beneficiario efectivo al cual es pagada la totalidad o una parte de esas regalías, tanto si las percibe en calidad de autor, de derechohabiente o causahabiente del autor, como si las percibe en aplicación de cualquier otro criterio pertinente convenido en un acuerdo bilateral que trata de la doble imposición de las regalías por derechos de autor”.

Por tanto, este Tribunal, considera acertado asimilar el término causahabiente al que hace referencia el Protocolo del Convenio al de derechohabiente y así entender que dentro del mismo encajan las transmisiones no solo mortis causa sino también intervivos, tal y como sostiene la inspección.

La entidad también indica que la inspección ha aplicado la doctrina de la DGT parcialmente porque no ha averiguado en que casos “podía ser calificada como causahabiente por haber adquirido directamente del autor y en que casos la adquisición del autor procedía de los herederos del autor o de una sociedad a la que previamente se habían cedido los derechos por parte de éste, lo que de acuerdo con el criterio de la propia Dirección General de Tributos excluiría la retención al 5% por tratarse de un causahabiente de segundo grado”.

Es cierto que la citada consulta de la DGT limita el término “causahabiente” afirmando que tan solo se refiere a las transmisiones de primer grado, esto es, a los que han adquirido sus derechos directamente del autor, por el contrario, los adquirentes de segundo y ulterior grado no estarían contemplados en la expresión “causahabientes” del Protocolo y se les aplicaría el límite más elevado del 15%.

Ahora bien, del expediente se deduce que la inspección admite dicho criterio. Lo que ha ocurrido es que con la documentación que le ha aportado no observa cuando las entidades actuaban como causahabientes de segundo o ulterior grado. En el acuerdo de liquidación, página 146, consta lo siguiente:

*“Sin perjuicio de admitir que efectivamente la doctrina administrativa considera causahabientes a los que adquirieron directamente de los autores, lo que la entidad no puede considerar probado es que los derechos adquiridos por las sociedades dependientes **SEG** y **SD** lo fueron a un causahabiente del autor y no directamente a éste, con la sola aportación de un listado elaborado por la propia entidad (Anexo VI aportado junto con las alegaciones) y sin aportar los contratos en virtud de los cuales **SEG** y **SD** han adquirido los derechos de autor.”*

La entidad aporta a este Tribunal, junto con el escrito de alegaciones, un dispositivo de almacenamiento USB, que contiene, según dice, “los contratos firmados” por **SD** y **SEG** “con personas o entidades distintas de los

autores". Posteriormente, a requerimiento de este TEAC, ante la imposibilidad de abrir dicho dispositivo, aporta la referida documentación en formato CD.

La cuestión a dilucidar en el presente procedimiento es la de concretar si la documentación aportada por la reclamante permite conocer exactamente si las entidades **SD** y **SEG** actuaban como causahabientes de segundo o ulterior grado y, en su caso, en los supuestos en que así actuaban, a los efectos acreditativos de la DDII aplicada en cada uno de los ejercicios comprobados; esto es, si la documentación aportada permite conocer los casos en los que el tipo de retención debiera ser del 15% en vez del 5% por actuar dichas entidades como causahabientes de segundo o ulterior grado (en el supuesto de que así actuaran).

Y a este respecto se constata que junto al escrito de alegaciones al acta, aportó a la inspección un listado hecho por la propia entidad que contiene, según dice, los "autores en relación a los que **SEG** y **SD** no son causahabientes". Documentación que la inspección consideró insuficiente a los efectos que aquí se cuestionan.

En el recurso de reposición presentado frente al acuerdo de liquidación no aporta nada al respecto y, es posteriormente y ya en vía económico administrativa, junto con la reclamación económico administrativa cuando aporta, según indica, "los contratos en virtud de los cuales **SEG** y **SD** han adquirido los derechos de autor".

Sin embargo, su examen puesto en relación con la DDII aplicada en cada uno de los ejercicios suscita serias dudas y no permite alcanzar la convicción de lo que la reclamante pretende acreditar.

Así, los contratos donde supuestamente se acredita que las entidades **SD** y **SEG** actuaban como causahabientes de segundo o ulterior grado contienen numerosas irregularidades. Algunos de ellos contienen enmiendas o tachaduras (contratos números 5656, 5657, 6243, 7490, 8741, 9104, 10057,....). No existe certeza de que correspondan a los ejercicios comprobados. Muchos contratos están fechados en fechas anteriores a los ejercicios comprobados (algunos son de fecha 1978, 1984, 1992, 1998, 2000, 2001....), con firmas ilegibles, incluso en algunos solo consta firma de una de las partes (contrato 5656). Solo en algunos casos se aportan contratos de renovación de derechos. En muchos de ellos ni figuran las entidades **SE** o **SEG** (figura **A** o simplemente Grupo **S**).

Además, son numerosos los contratos que se encuentran redactados en idioma inglés, francés o alemán, sin traducir al castellano (contratos nº 5656, 5657, 5658, 5755, 5835, 6078, 6243, 6334, 6335, 6336, 6340, 6350, 6351, 6352, 7044, 7046, 7109, 7613, 7615, 8051, 8052, 8053, 8055, 8369, 8406, 8652, 8756, 9066, 9162, 9540, 10030, 10040, 10511, 10513, 11844, 12998, 13184, 13790, 14572, 14938,.....) incumpliendo lo establecido en el artículo 36.1 de la Ley 30/1992 y en el artículo 144 la Ley Enjuiciamiento Civil respecto de documentos en otros idiomas distintos del castellano (a los que se remite el artículo 106.1 de la LGT); el artículo 106.1 de la Ley 58/2003 dispone que "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa". Por su parte el artículo 144.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que "A todo documento redactado en idioma que no sea el castellano o, en su caso, la lengua oficial propia de la Comunidad Autónoma de que se trate, se acompañará la traducción del mismo". Asimismo, en el artículo 36 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece que "la lengua de los procedimientos tramitados por la Administración General del Estado será el castellano.

Este Tribunal en resolución de 16/02/2012 ha señalado.

"....,el debate planteado por la actora, aún estéril, no puede llevarse a cabo en Derecho, al no haber aportado la actora traducción alguna de aquella documentación, en contra de lo prevenido en el artículo 36.1 de lo dispuesto en Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establece que "la lengua de los procedimientos tramitados por la Administración General del Estado será el castellano" y por el artículo 144 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (de aplicación en esta vía de revisión por expreso mandato de los artículos 106.1 y 214.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), que impone acompañar la correspondiente traducción al documento redactado en idioma no oficial, carácter éste del que sólo gozan el castellano y la lengua oficial propia de la Comunidad Autónoma de que se trate, en su caso".

Criterio reiterado en resolución de este TEAC de 23-10-2014 (RG 6685/2012).

Lo expuesto impide que los mencionados documentos puedan ser tenidos en cuenta por este TEAC máxime en el presente caso en que la reclamante pretende basar en ellos una deducción. Corresponde a la entidad la carga de probar su derecho a practicar la DDII demostrando los requisitos que son exigibles para llevar a cabo dicha deducción (artículo 105.1 LGT).

Interesa destacar que en el recurso de reposición presentado frente al acuerdo de liquidación la interesada nada dijo sobre esta cuestión ni aportó documentación alguna y ello a pesar de que en el acuerdo de liquidación ya se decía lo siguiente: "...lo que la entidad no puede considerar probado es que los derechos adquiridos por las sociedades dependientes **SEG** y **SE** lo fueron a un causahabiente del autor y no directamente a éste, con la sola aportación de un listado elaborado por la propia entidad (Anexo VI aportado junto con las alegaciones) y sin aportar los contratos en virtud de los cuales **SEG** y **SE** han adquirido los derechos de autor".

Conforme lo expuesto se desestiman las alegaciones de la reclamante y se confirma la regularización efectuada por la inspección respecto a la DDII practicada por la cesión de derechos a las filiales argentinas.

Por lo que respecta a la retención efectuada por la entidad residente en Colombia la entidad en sus alegaciones dice expresamente que no es objeto de controversia y respecto a la regularización efectuada en relación con Ecuador no hace ninguna referencia concreta por lo que se confirma lo efectuado por la inspección.

Finalmente señalar que no puede admitirse la pretensión de la entidad de que si se modifican las deducciones deben rectificarse los ajustes positivos efectuados en la base imponible por el importe de las retenciones soportadas y que tienen causa en dicha deducción ya que el artículo 31 del TRLIS, en su apartado 2 dice expresamente que *“El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible”*.

Octavo:

También se refiere la reclamante a la DDII acreditada y aplicada por la entidad **GSE, SL** (en adelante **GSE**). **GSE** tiene suscritos contratos de transferencia de tecnología y know-how con filiales extranjeras.

Los ingresos correspondientes a la prestación de dichos servicios se registran contablemente como ingresos de Asistencia técnica o editorial/Contratos de Edición.

Los pagos efectuados por la entidad no residente son considerados como pago de un canon practicando éste retención que soporta la entidad prestadora de los servicios y que es objeto de deducción para evitar la doble imposición internacional. Las retenciones practicadas en la fuente sobre el importe íntegro de la contraprestación han sido objeto de deducción.

GSE ha refacturado, asimismo, determinados gastos (suscripciones diversas, viajes, actualizaciones informáticas....) que han sido objeto de retención en el extranjero y sobre los cuales la entidad aplica DDII sobre el ingreso bruto.

De las cuentas anuales y la declaración del IS, modelo 200 se extraen los siguientes datos (en miles de euros):

GSE	2006	2007	2008
Importe neto cifra negocios	36.214,00	41.561,00	46.753,00
Otros ingresos de explotación	13.525,00	10.905,00	9.322,00
Gastos explotación	53.817,00	57.569,00	66.466,00
Resultado de explotación	-4.078,47	-5.103,00	-10.391,00
Ingresos financieros	24.988,00	24.988,00	33.446,00
Gastos financieros	2.173,00	2.173,00	2.164,00
Dif. Cambio	683,00	683,00	67,00
Resultado financiero	23.498,00	23.498,00	31.349,00
Resultado antes de impuestos	19.419,54	31.015,00	20.958,00
Resultado del ejercicio	20.074,54	32.665,00	22.217,00

La inspección no admite la DDII acreditada individualmente por **GSE** y aplicada en la declaración consolidada por el Grupo porque la entidad no ha probado la obtención de renta positiva; considera nulo el impuesto que correspondería pagar en España al ser el resultado de explotación negativo. Señala el acuerdo de liquidación:

“la deducción por doble imposición internacional debe calcularse teniendo en cuenta la parte de cuota íntegra que según el impuesto sobre sociedades español corresponde a la base de la renta neta obtenida en el extranjero, renta neta que viene definida por la deducción de todos los gastos producidos y necesarios para su obtención.

Para determinar el importe de la cuota íntegra asociada a las rentas obtenidas en el extranjero deben tenerse en cuenta las disposiciones establecidas en la LIS a efectos de determinar el importe de las mismas, esto es, el resultado contable de dichas rentas según la normativa contable interna. Hay que computar los ingresos y gastos devengados en el periodo impositivo que forman dicha renta así como, en su caso, las disposiciones específicas contenidas en la LIS que pueden ser de aplicación a dichas rentas”.

También señala el acuerdo de liquidación que *“se solicitó reiteradamente a la entidad que aportar el detalle de los costes directos e indirectos asociados a la prestación de dichos servicios por GSE a las sociedades del Grupo*

(Puntos Cuarto diligencias nº 7 y nº 8) no habiéndose aportado información/documentación alguna en relación a este extremo, ...”.

Sostiene la reclamante que los rendimientos percibidos por transferencia de tecnología y know-how no llevan costes asociados al tratarse de conceptos amortizados en nuestro país. Y, en su caso, los únicos gastos que podrían entenderse asociados a dichos ingresos son los de personal. Mantiene que el cálculo de la cuota íntegra asociada a dichas rentas debe hacerse tomando en consideración los gastos individualizados necesarios para su obtención y no el conjunto de gastos obtenidos por la Compañía en esos ejercicios. Finalmente señala que aún admitiendo el criterio de cuantificar la renta que hubiera correspondido pagar en España recurriendo al “Resultado de explotación” de la compañía en dicho resultado de explotación deberían haberse incluido los dividendos e intereses devengados en los términos expuestos por el ICAC el 23 de julio de 2009 en contestación a una consulta.

El problema que se plantea es la determinación o cuantificación del término renta extranjera al que alude el artículo 31 del TRLIS.

El artículo 31 del TRLIS señala que se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

“a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

.... b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español”.

Así pues, a efectos de determinar el importe a deducir por DDII habrá que determinar cual sería el impuesto que se hubiera satisfecho por esas mismas rentas en España para compararlo con el impuesto satisfecho en el extranjero. Procede, por tanto, determinar cual es la base sobre la que debe calcularse el impuesto sobre sociedades español que grava las rentas obtenidas en el extranjero; se trata de determinar si el impuesto español debe calcularse sobre la renta íntegra o sobre la renta neta.

Este Tribunal en numerosas resoluciones, entre otras, en resolución 15-02-2007 (RG 4365-04 y acumuladas) DOCTRINA (base histórica) y de 15-09-2010 (RG 6132/2008), ha señalado que la base sobre la que calcular el límite establecido en el apartado b) del artículo 31 del TRLIS (anteriormente artículo 29 LIS) es la renta neta. Así en la resolución de 15-02-2007 (RG 4365-04 y acumuladas), a la que alude la reclamante en sus alegaciones, este TEAC ha dicho *“procede confirmar en esta cuestión el motivo en el que fundamenta la Inspección su regularización, basada en que el artículo 29.1.b) de la ley 43/1995 establece un límite para la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional, viniendo dicho límite dado por el importe de la cuota que en España correspondería pagar por las rentas obtenidas en el extranjero si se hubieran obtenido en territorio español, calculada en función del rendimiento neto obtenido, deduciendo del ingreso procedente del extranjero los gastos necesarios para su obtención, debiendo en consecuencia confirmarse en esta cuestión la regularización practicada por la inspección, en cuanto a la minoración de la deducción por doble imposición internacional, artículo 29 de la Ley 43/1995”*; esta resolución, en lo relativo a la DDII, ha sido confirmada por la Audiencia Nacional, Sentencia de 04-02-2010 (recurso nº 172/2007), y por el Tribunal Supremo, Sentencia de 09-02-2012 (recurso casación 2210/2010).

Este criterio del rendimiento neto es el sentado también por el Tribunal Supremo en sentencias de 30-10-2009 (recurso casación nº), citada por la reclamante y en sentencia de 14-06-2013 (recurso de casación nº 1256/2011), entre otras. Para la determinación de este rendimiento *“se aplica la normativa española”* -STS 14-06-2013- la cual, conforme a los artículos 4 y 10 del TRLIS considera renta gravada la resultante de los ingresos menos los gastos fiscalmente deducibles.

Y este criterio es el esgrimido por la inspección pues el acuerdo de liquidación dice que *“la deducción por doble imposición internacional debe calcularse teniendo en cuenta la parte de cuota íntegra que según el impuesto sobre sociedades español corresponde a la base de la renta neta obtenida en el extranjero, renta neta que viene definida por la deducción de todos los gastos producidos y necesarios para su obtención”*.

Ahora bien, lo que ocurre en el presente caso, es que la entidad considera que no existen gastos asociados a las rentas recibidas por transferencia de tecnología y know-how y que de haberlos únicamente serían por gastos de personal.

Pues bien, como se aprecia en el cuadro incluido al inicio del presente fundamento de derecho, es incuestionable que existe un importe ingente de gastos, hasta el punto de que el resultado de explotación es negativo. Resulta inverosímil que, como la reclamante pretende, todos estos gastos estén exclusivamente vinculados a las rentas que no proceden de la prestación de asistencia técnica y know how. La propia naturaleza de la prestación de servicios de asistencia técnica conlleva necesariamente la existencia de gastos para el que presta los mismos, gastos que pueden ser de carácter directo o indirecto.

Ha de tenerse en cuenta que en relación con estos ingresos la inspección solicitó *“el detalle de los costes directos e indirectos asociados a la prestación de dichos servicios”* no habiéndose aportado

información/documentación alguna por la entidad. Es la entidad que pretende la aplicación del beneficio fiscal la que debe probar que la renta neta obtenida es positiva conforme lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT.

Habiéndose limitado la entidad a afirmar, sin aportación del desglose de costes reiteradamente requerido por la Inspección, ha de rechazarse su alegato.

Por otra parte, no resulta aplicable al presente caso la contestación efectuada por el ICAC el 23 de julio de 2009, acerca de la clasificación contable en cuentas individuales de los ingresos y gastos de una sociedad holding y sobre la determinación del importe neto de la cifra de negocios por las siguientes razones:

1) En la misma se dice que *“la contestación a la consulta se realiza tomando como marco jurídico de referencia la nueva legislación mercantil y sus disposiciones de desarrollo (en particular, el Plan aprobado por el RD 1514/2007)”*; el nuevo plan aprobado por el RD 1514/2007 entró en vigor el 01-01-2008 por lo que afectaría, en su caso, solo al ejercicio 2008.

2) En la misma también se dice que *“considerando la cercanía que pudiera existir entre la actividad desarrollada por una entidad financiera y el objeto social de la sociedad holding debe concluirse que los ingresos que obtenga fruto de su actividad financiera, siempre que dicha actividad se considere como actividad ordinario, formarán parte del concepto “importe neto de la cifra de negocios”*. En este caso no parece que la actividad financiera sea la “actividad ordinaria” de la entidad puesto que el importe de ingresos que declara por otras actividades como la de prestación de servicios por asistencia técnica es ampliamente superior a los declarados como financieros. Teniendo en cuenta el importe de los ingresos que declara como explotación y como financieros el importe de los primeros supone más del 60%. Además en la contestación se dice claramente que si *“la actividad de la sociedad es la tenencia de un conjunto de participaciones para la obtención de rendimientos o plusvalías procedentes de la venta de dichas participaciones, la financiación de la actividad de sus participadas y, en su caso, cualquier tipo de honorarios derivado de la prestación de servicios de gestión, habrá que analizar si esto constituye su actividad ordinaria”*.

3) En la contestación a la consulta también se dice que dentro de la partida “Importe neto de la cifra de negocios, de la cuenta pérdidas y ganancias”, deberán crearse las subdivisiones necesarias para detallar distintos ingresos (dividendos e intereses) y beneficios obtenidos como consecuencia de la actividad y, en este caso, según consta en las memorias de los ejercicios comprobados de **GSE**, que obran en el expediente, en la cuenta de pérdidas y ganancias, dentro del importe neto de la cifra de negocios, se incluye solo los ingresos que corresponden a “prestación de servicios” de lo que parece deducirse que la propia entidad no considera la actividad financiera como su actividad ordinaria; no incluye dentro del importe neto de la cifra de negocios los ingresos fruto de su actividad financiera como así dice la contestación del ICAC.

Por tanto como la entidad, que es quien pretende la aplicación del beneficio fiscal, no ha probado que el importe neto de las rentas derivadas de la transferencia de tecnología fuera positivo, y dado que el resultado de explotación declarado por la entidad es negativo, lo que determina que la cuota íntegra que correspondería pagar en España sería nula (base de la deducción negativa) se confirma la regularización efectuada por la inspección.

Finalmente, tampoco puede admitirse la pretensión de la entidad de que si se suprime la deducción también debe suprimirse el ajuste positivo efectuado en la base imponible por el importe de las retenciones soportadas pues el apartado 2 del citado artículo 31 del TRLIS dice expresamente que *“El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible”*.

En consecuencia se desestiman las alegaciones de la reclamante confirmándose la regularización efectuada por la inspección al respecto.

Noveno:

La siguiente cuestión planteada es la relativa a la deducción por actividad exportadora (DAEX). La inspección considera improcedentes las siguientes:

1. La DAEX acreditada por la entidad dominante **XX** en el ejercicio 2006 por la inversión realizada en la entidad portuguesa **V**.
2. La DAEX acreditada por la entidad dependiente **L... SL** en los ejercicios 2006 y 2007 por las inversiones realizadas en **L... SERVICES** y **L... CHILE**.
3. La DAEX acreditada por la entidad dependiente **P... ESPAÑA SL** en los ejercicios 2006 y 2007 por las inversiones realizadas en **P... INC (USA)**.

La inspección no admite la DAEX consignada por el Grupo **a/91** y que corresponde a las anteriores inversiones por no haber quedado acreditada la realización de actividad exportadora y subsidiariamente por ausencia de prueba de relación directa entre la inversión y la actividad exportadora.

Considera que las citadas inversiones por las que se ha declarado la DAEX responden más a una finalidad de diversificar geográficamente el negocio obteniendo el control de una empresa extranjera y rentabilizar la inversión que a una actividad exportadora.

La reclamante en sus alegaciones sostiene la procedencia de la DAEX declarada por las citadas inversiones; se refiere con carácter general a todas las inversiones. Entiende que la aplicación de la DAEX únicamente depende de: i) la existencia de una inversión y ii) de la realización de actividad exportadora. Dice que *“la realización de actividades de exportación genera el derecho a aplicar la deducción que aquí nos ocupa (ese y no otro es el tenor del artículo 34 de la ley del Impuesto), siendo la base de la deducción la realización de inversiones en:*

- sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero
- Adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o constitución de filiales”.

También señala que si las sociedades objeto de inversión y sus filiales son las destinatarias de la actividad exportadora, como es el caso, la relación directa es evidente.

Con carácter subsidiario y, en el caso de que no sean admitidas las alegaciones relativas a la DAEX, solicita la aplicación de la DAEX respecto de la parte de la inversión de **V** y **L... CHILE** que guarde relación directa con la actividad exportadora.

La deducción por actividades de exportación está regulada en el artículo 37 del R.D.Legislativo 4/2004, TRLIS (antes artículo 34 LIS, Ley 43/95) en los términos siguientes:

“1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

a) El 25 por 100 (12% para el ejercicio 2007) del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.

b) El 25 por ciento del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

2. No procederá la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal”.

En relación con la DAEX, este Tribunal se ha pronunciado en resoluciones como las de 23-07-2009 (RG 3119-07), 28-09-2009 (RG 6179/2008) y 07-09-2011 (RG 6045-2008) señalando en la primera de ellas lo siguiente:

“...de la norma vigente, anteriormente transcrita, se desprenden, resumidamente, las siguientes notas configuradoras del régimen que más adelante se perfilarán en mayor detalle:

a) Se trata de favorecer y fomentar la exportación, pero no mediante la técnica de anudar el beneficio fiscal a la propia operación de exportación, sino ampliándolo a todas aquellas inversiones dirigidas a favorecerla, aunque directamente no se traduzcan en operaciones concretas de exportación siempre, claro está, que quede acreditada la intención exportadora y la concurrencia de circunstancias ajenas a la voluntad del inversor que han motivado tal ausencia de éxito.

b) No sólo se trata de favorecer la exportación de bienes, sino también la de servicios.

c) El beneficio se extiende a la realización de inversiones financieras, que sin duda pueden ser instrumento eficaz en orden a la promoción de las exportaciones.

d) Ha de existir una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, sin perjuicio de que pueda no llegar a concretarse en operaciones de exportación determinadas, al menos en el ejercicio en que se realiza la inversión, en los términos dichos en la letra a) anterior.

Por tanto, los requisitos que establece el referido artículo 34 LIS para tener derecho a la deducción son, como señalan entre otras muchas la SAN de 19-02-2007 (rec. 78/2006) y SAN de 29-06-2007 (rec. n.º. 25/2005) “La aplicación de la deducción requiere la concurrencia de al menos tres requisitos o condiciones:

- Que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones en entidades extranjeras o la constitución de filiales de, como mínimo, un 25% del capital de las mismas.
- Que la entidad que realice la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce (o, a juicio de este Tribunal, exista la clara intención de tenerla, acreditada por los hechos, mediante la realización de dicha inversión)
- Que exista una relación directa entre la inversión y tal actividad exportadora”

CUARTO. La “Deducción por actividades de exportación” a la que se refiere el artículo 34 de la LIS se integra dentro del Capítulo IV del Título I de dicha Ley, el cual lleva por rúbrica la de “Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”, teniendo dicho el Tribunal Supremo en sentencias tales como las de 22-02-2003 (rec. n.º. 2878/1998) y 22-05-2003 (rec. n.º. 6666/1998), en relación a la posibilidad de aplicación de la deducción que nos ocupa por parte de las empresas de ingeniería, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá, que “Esta Sala ha mantenido en varias sentencias, que excusan de su cita concreta, que en la interpretación de las normas que regulan exenciones, bonificaciones, etc., si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento o desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc., el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos, que son la causa y fundamento de las mismas, criterio muy destacado dentro de los propuestos por el artículo 3.º, apartado 1, del CC.”

En este sentido, exportar ha de ser la finalidad de la inversión o, dicho de otro modo, que la actividad exportadora sea consecuencia de la inversión realizada. Y así, en el plano ontológico, el fin para el que algo se diseña es, al mismo tiempo, la causa eficiente de ello. Como se desprende de las citadas Sentencias del Tribunal Supremo, la exportación es el fin, el objetivo de la inversión, cuya consecución es, pues, al propio tiempo causa de ella.

QUINTO. Como hemos señalado anteriormente, uno de los requisitos que ha de concurrir para poder beneficiarse de esta deducción es la existencia de una “relación directa” entre la inversión y la “actividad exportadora”, entendiéndose por “actividad exportadora” aquellas actuaciones que tienen por finalidad la exportación, esto es, la colocación en mercados extranjeros de bienes o servicios procedentes del territorio español y que hayan sido producidos, al menos parcialmente, en España (Rs. TEAC 7541/03 de 16-03-2006 y Rs. TEAC 4190/02 de 02-03-2006, RG) y por “relación directa” la existencia de un nexo causal entre la inversión y la actividad exportadora, nexo causal que, a falta de previsión legal al respecto, podrá ser demostrado por cualquier medio de prueba admitido en Derecho tal y como tiene dicho la propia DGT en consultas tales como la de 13-07-2001.

Señala la exposición de motivos de la LIS que “En relación a los incentivos fiscales, la presente Ley únicamente regula aquellos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades: investigación y desarrollo, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, bienes de interés cultural y formación profesional”.

De lo anterior se desprende que la deducción que nos ocupa tiene como objetivo fomentar la actividad consistente en realizar “inversiones exteriores” que estén “orientadas a la realización de exportaciones”, siendo necesario por tanto que existan conjuntamente dicha inversión y dicha orientación pues, como señala la SAN de 29-06-2007 (rec. n.º. 25/2005) “estas dos actividades configuran, conjuntamente, el fundamento de la «deducción» fiscal, de forma que la mera «inversión» no hace viable la aplicación del beneficio fiscal, como tampoco la simple «exportación» sin inversión al efecto”; ahora bien, como se ha dicho anteriormente, no se liga la deducción a la consecución efectiva de exportaciones o incremento de las mismas, es decir, lo relevante es la intención (orientación) contrastada, aun más que el resultado final del esfuerzo inversor, al menos en el ejercicio en que se realiza la inversión, bastando que ello se manifieste, en su caso, a largo o medio plazo de forma racional (Rs. TEAC 2509/07 de 12-03-2009), sin perjuicio de que la realización efectiva de exportaciones sea un indicio de peso a la hora de probar la existencia previa de dicha finalidad de la inversión (Rs. TEAC 3780/06 de 10-10-2007 y Rs. TEAC 1743/07 de 29-01-2009) (SAN de 19-02-2007, rec. n.º. 78/2006).

.....

No obstante lo anterior, en los casos en que la inversión no tenga como única finalidad la de iniciar o incrementar la actividad exportadora, solamente podrá aplicarse la deducción respecto de la parte de la inversión que guarde la referida “relación directa” con la actividad exportadora. En este sentido, si bien este Tribunal ha afirmado que la norma no prevé la aplicación de prorrateos en la base de la deducción (Rs. TEAC 2185/07 de 29-01-2009) lo cierto es que tampoco lo prohíbe y resulta coherente, y a juicio de este TEAC más conforme y adecuado

a una aplicación depurada y precisa de la deducción que nos ocupa, que, con arreglo a un criterio razonable (ante la falta de previsión legal), la base de la deducción esté en consonancia con aquella parte de la inversión que guarde la referida "relación directa" con la actividad exportadora.....

.....

Finalmente, en cuanto a esta cuestión, y como se desprende de las resoluciones y sentencias citadas en el presente fundamento de derecho, no cabe dar por anticipado proporciones o reglas concretas, sino que habrá de dilucidarse caso por caso, en el conjunto probatorio que, en la relación de contradicción, aporten las partes, cuál pueda ser la solución más razonable y ajustada a la finalidad de la deducción sin que, por tanto, pueda atenderse como criterio único y exclusivo a los flujos de retorno de la inversión en un ejercicio concreto, pues, como recordábamos más arriba, la relación entre inversión y actividad exportadora puede manifestarse en un plazo más dilatado que el de un solo ejercicio, y este Tribunal Central así lo ha reconocido desde un primer momento".

Decimo:

Como se ha expuesto, la aplicación de la deducción pretendida está condicionada a que existan al menos tres requisitos: una efectiva inversión, una actividad exportadora de bienes o servicios y una relación directa entre la inversión efectuada y la actividad exportadora. En este caso se discute el cumplimiento de los dos últimos requisitos. A continuación se analiza su cumplimiento en cada una de las inversiones realizadas.

La primera de las inversiones que procede analizar es la realizada en la entidad portuguesa **V** por la sociedad dominante, **XX**. Los hechos que constan en el expediente respecto a esta inversión son los siguientes:

1) En el año 2005 **XX** adquiere el 100% de la entidad portuguesa **V SGPS S.A.**; a su vez, **V** adquiere el 33% del capital social del Grupo **ZZ**.

V es una entidad holding cuyo objeto social es la tenencia de acciones.

GZZ realiza a través de sus diversas empresas, actividades en el ámbito de la televisión, la radio, la edición de prensa y, en general, en el ámbito de la telecomunicación en Portugal.

2) Con fecha 26-10-2006, **XX**, a través de **V**, presentó ante la Comisión del Mercado de Valores Mobiliarios de Portugal el anuncio preliminar de una Oferta Pública de Adquisición de acciones voluntaria, referida al 100% del capital del **GZZ**.

En el ejercicio 2006 **V** realiza un aumento de capital por valor de 450.000.000 € que es suscrito íntegramente por **XX**, en su calidad de accionista único; esta ampliación se realizó para poder acometer ese importante proyecto de exteriorización y expansión internacional de su modelo de negocio, en el ámbito de la comunicación y del ocio y entretenimiento en lengua portuguesa.

En las memorias de **GZZ** consta que **V** adquiere el 61,69% de sus acciones; a 31-12-2007 **V** es titular del 94,69% de las acciones de **GZZ**.

El 05-12-2007 **V** realiza una reducción de capital por valor de 75.010.000 €, reducción aprobada por la Junta General de accionistas para constitución de reservas libres, de las cuales fueron distribuidas 50.000.000 €, de acuerdo con lo recogido en la Memoria de **V** del ejercicio 2007.

3) La entidad **XX** es la cabecera de un Grupo económico y la sociedad dominante del grupo mercantil. En los correspondientes informes de gestión de **XX** se indica que:

"su función dentro del Grupo consiste en desarrollar las actividades de servicios centrales corporativos, central de financiación del grupo en España, percepción de dividendos de sus sociedades y la realización de otras actividades relacionadas con el desarrollo y la evolución del grupo".

Y en el informe de gestión de **XX**, sociedad individual (memoria 2006) se indica que:

"El Grupo ha continuado su estrategia de expandir y reforzar su presencia en el área audiovisual, fundamentalmente a través de la adquisición del control efectivo del y del Grupo ZZ..." y "poder acometer ese importante proyecto de exteriorización y expansión internacional de su modelo de negocio, en el ámbito de la comunicación y del ocio y entretenimiento en lengua portuguesa".

4) Por los hechos anteriores el obligado tributario consigno los siguientes importes por deducciones en la cuota (DAEX):

- Ejercicio 2005: 59.457.707,45 €.

- Ejercicio 2006: 100.619.080,85 € (25% de 402.476.323,37 €).

Se trata de la misma operación por la que ya aplicó la deducción en el ejercicio 2005. La DAEX del ejercicio 2005 fue regularizada por la inspección mediante acuerdo de liquidación de 25-06-2010 (referido al IS de los ejercicios 2003 a 2005); dicha regularización ha sido confirmada por este TEAC en resolución de fecha 26-06-12 (RG 3637/2010).

Como justificación de la DAEX declarada en el ejercicio 2006 la entidad aporta a la inspección:

- Facturas emitidas por **XX** a **GZZ** de los ejercicios 2010 y 2011, con idéntico contenido a las de los ejercicios 2008 y 2009 (aportadas en la comprobación anterior para justificar la DAEX declarada en el ejercicio 2005): *“prestación de servicios correspondiente al mes de”*

- Un contrato denominado “Modelo de contrato de Gestión” relativo a **ZZ** (ya aportado en la comprobación inspectora anterior), de fecha 01-01-2008 en virtud del cual **XX** se compromete a prestar:

“- Servicios de asesoramiento estratégico en los negocios y en la planificación y control de gestión.

- *Servicios de asesoramiento fiscal, financiero, de auditoría, comercial, jurídico, informático y de recursos humanos.*

- *Servicios de gestión de compras, seguros y seguridad....”*

La contraprestación de los servicios indicados se fija en una retribución anual del 0,5% de la cifra de negocio consolidado de la sociedad.

La inspección ha solicitado de los servicios referidos en dicho documento y de las facturas indicadas, así como de los costes imputables a los mismos u ocasionados para su realización, aclaración y detalle de los mismos sin que la entidad haya aportado documentación alguna al respecto (diligencia nº 12 de fecha 18-10-12 y diligencia nº 13 de fecha 12-12-12).

5) Otros datos de interés:

- No hay servicios prestados por las entidades del Grupo a la sociedad extranjera ni en el año de la inversión ni en los dos siguientes.

- De los ejercicios 2005, 2006 y 2007 no se aporta factura alguna.

- En las Memorias de **GZZ** figuran, en los ejercicios 2006 y 2007, los siguientes importes por “ventas y servicios”: 213.297.230 (2006) y 222.354.683 (2007).

- El contrato denominado “modelo de contrato de gestión” es de fecha 01-01-2008 (tres años posterior a la fecha inicial de la inversión).

La razón por la que la inspección no admite esta deducción es porque no se ha acreditado por la entidad la existencia de actividad exportadora; la carga de la prueba corresponde al que pretende hacer valer su derecho, en este caso, la DAEX, y la entidad no lo ha acreditado. Subsidiariamente dice que tampoco se ha acreditado la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora.

Considera la inspección que la razón principal de la inversión era la de adquirir y controlar una empresa para la explotación de medios de telecomunicación en Portugal, al objeto de favorecer e incrementar la presencia internacional de **XX** y, en definitiva de favorecer la expansión geográfica y no la de favorecer o incrementar la actividad exportadora del Grupo fiscal y, en consecuencia, no procede la deducción declarada por la inversión de **XX** en la sociedad portuguesa.

Pues bien, a la vista de los hechos expuestos, no desvirtuados por la reclamante, este Tribunal coincide con la inspección en cuanto a que la entidad no ha acreditado la realización de una actividad exportadora. Efectivamente los datos que constan en el expediente ponen de manifiesto que aquellas inversiones han servido para la expansión internacional del Grupo; no resulta acreditado en el expediente que las inversiones realizadas tuvieran como finalidad primordial el aumento de su actividad exportadora sino que dichas inversiones respondieron a otros motivos distintos como la internacionalización del grupo y su expansión internacional y, como se ha señalado, siendo el objetivo de la norma el fomento de la exportación, es esta circunstancia la que debe quedar acreditada y no la expansión internacional de las empresas.

Por otro lado, las facturas aportadas no describen el servicio prestado, su concepto es genérico *“prestación de servicios correspondientes al mes de ...”*, incluso en algunos casos ni siquiera consta que se trate de un “servicio” puesto que no se identifica concepto alguno. El denominado “modelo de contrato de gestión”, es de fecha 01-10-2008 y la DAEX que trata de justificar es la declarada en los ejercicios 2005 y 2006, además, el tipo de servicios que figuran en el mismo son servicios de asesoramiento y apoyo a la gestión en las distintas y numerosas materias: de planificación del negocio, fiscal, financiera, auditoría, comercial, jurídica, comercial, informática, de recursos humanos, de compras, seguros, seguridad, tecnologías de la información, etc. propios de la relación matriz-filial en

el marco de la normal dirección de **XX** como cabecera de un grupo empresarial, tal y como se recoge en los propios informes de gestión.

En relación con los servicios intragrupo y la deducción por actividad exportadora tiene dicho este Tribunal en resoluciones de 07-09-2011(RG 6045/08) y de 01-03-2012:

<<... la razón por la que la Inspección no ha admitido como tales dichos servicios ha sido por el hecho de que lo que la entidad denomina “servicios técnicos” son en realidad “servicios intragrupo” en los que el importe facturado por la matriz a sus filiales se determina mediante unas claves de reparto de los gastos de la matriz en materia de personal, servicios exteriores y amortizaciones en función del volumen de ventas de las filiales, número de trabajadores de éstas etc. Respecto de lo anterior, no obstante, hay que indicar que la Dirección General de Tributos, en consulta de 13-07-2001 (nº. 1467/2001) y ante la pregunta de si “Dicha deducción (por actividad exportadora) podría aplicarse si los servicios prestados fuese de apoyo a la gestión o de cualquier otro, diferentes a la asistencia técnica propiamente dicha” concluye que “respecto al ámbito de aplicación de la deducción recogida en el artículo 34 de la Ley del IS se ha de señalar que la actividad exportadora incluye la de cualquier servicio, siempre que el mismo no se corresponda con actividades financieras o de seguros, sin que ello se vea alterado por el hecho de que la prestación de estos servicios requiera el desplazamiento de personal de la consultante al país de residencia de la filial, así como la forma de facturación de tales servicios, siempre que ello no modifique la realidad de los servicios prestados...”.

También el Tribunal Supremo se ha pronunciado respecto a los servicios intragrupo y la deducción por actividad exportadora señalando en sentencias de 03-06-2009 (recurso nº 4525/2007) y de 11-02-2011 (recurso nº 428/2007) lo siguiente:

“Desde el punto de vista cualitativo -que, como se comprenderá, es el decisivo-, además de llamar la atención sobre el hecho de que «los servicios facturados siempre lo ha[bían] sido por la cabecera del Grupoy a las propias participadas de Colombia, Brasil y Méjico», «nunca a ningún otro tercero, ni a través o con la intervención de tales entidades ni sin ella», se subrayaba -y este es el dato relevante- que los « concretos servicios facturados lo ha[bían] sido por conceptos, normalmente, genéricos, y, además, en no pocas ocasiones respond[ían] a contenidos que son lo que habitualmente tienen presencia en las relaciones intersocietarias, tanto de ámbito nacional como internacional, entre matrices y filiales, entre socios y participadas, en donde se facturan servicios y se repercuten coste de estructura que asume la cabecera del grupo económico o de sociedades» En atención a los datos expuestos, no puede hablarse de una actividad exportadora del obligado tributario....”.

En Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2012 (recurso casación 3726/2009), relativa a la transferencia de tecnología y asistencia técnica se destaca especialmente la necesidad de una actividad probatoria por parte de la interesada *“dado que la aplicación en estos casos de la deducción depende exclusivamente de la realidad y magnitud de los servicios prestados o que se acuerde prestar a las propias filiales”.*

En definitiva, según la documentación que obra en el expediente no desvirtuada por la reclamante, la entidad inversora no ha justificado la existencia de una actividad exportadora de servicios. Sin embargo, como bien señala la inspección, lo que sí ha quedado acreditado es que la finalidad de la citada inversión ha sido la de adquirir y controlar el importante grupo de telecomunicación portugués; la finalidad de la inversión de **XX** en **V** es la de toma de control del **GZZ** y expansión internacional tal y como se reconoce expresamente en sus memorias.

Como se ha señalado **XX** también declaró en el ejercicio 2005 DAEX por esta misma inversión habiendo confirmado este TEAC el criterio de la inspección en Resolución de fecha 26-06-2012 (RG 3637/2010). Dicha resolución ha sido confirmada en este punto[1] por la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de mayo de 2016. Igualmente ha confirmado la improcedencia de la DAEX en una multiplicidad de inversiones, en las que, aunque se trata de inversiones diferentes, el esquema y características de las inversiones eran muy similares.

Además interesa destacar que en los ejercicios 1999 a 2002 el Grupo **XX** también declaró deducciones por actividad exportadora por inversiones en sociedades extranjeras concurriendo los mismos hechos o similares que a las que se refiere el presente expediente, que fueron regularizadas por la inspección mediante diversos Acuerdos de liquidación de fecha 30-06-2006 por entender que o bien no existía actividad exportadora o bien no existía relación directa de la inversión con la actividad exportadora. Dicha regularización fue confirmada por este TEAC por las resoluciones de 20-12-2007 (ejercicios 1999 y 2000) y de 31-01-2008 (ejercicios 2001 y 2002). La Audiencia Nacional también ha confirmado dichas regularizaciones en sentencias de 01-03-2010 (recurso nº 72/2008), de 15-02-2010 (recurso nº 73/2008) y de 16-02-2011 (recursos nº 56/2008 y 57/2008). El Tribunal Supremo en sentencia de 06-05-2013 (recurso casación nº 3442/2010), referida al IS del ejercicio 2000, rechaza, en lo referido a la DAEX, el recurso presentado por la interesada.

Para concluir debemos aclarar determinadas cuestiones alegadas por la reclamante con carácter general a todas las inversiones.

La DAEX está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos siendo uno de ellos la presencia de una relación de causalidad entre la inversión efectuada y la actividad exportadora. En este sentido se ha pronunciado este Tribunal y también el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones. La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2015 (recurso casación 202/2013) dice al respecto: “En cuanto al tercer requisito, “la presencia de una relación directa entre la inversión efectuadas y la actividad exportadora”, debemos recordar que “se precisa una conexión inequívoca entre inversión y actividad exportadora, de suerte que la actividad exportadora sea el objeto o fin que justifique la inversión” como hemos dicho en las sentencias de 20 de junio de 2013 (cas. 3408/10, FJ 7º), 6 de mayo de 2013 (casa. 3442/10, FJ 6º) y 19 de enero de 2012 (casaciones 892/10, FJ 3º, y 3799/10, FJ 3º), entre otras”.

La sentencia del TS de 6 de mayo de 2013 (casa. 3442/10, FJ 6º) se refiere al IS del ejercicio 2000 y el fundamento jurídico sexto de dicha sentencia dice lo siguiente:

“..en relación con la deducción por actividad exportadora, en tanto no se admite porque a criterio de la recurrente, se añade un requisito no previsto legalmente cual era la relación directa de la inversión con la actividad exportadora, relación directa que se afirma inexistente, sino que la finalidad fue la de expandir el volumen de negocio.

Cuestión esta que ha sido tratada y resuelta en numerosas ocasiones por esta Sala, y en la que se ha dicho que “Como hemos reiterado en otras ocasiones la finalidad de la norma es la de fomentar la actividad de exportación de bienes y servicios, exigiéndose la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora como requisito para tener derecho a la deducción; conforme a la dicción literal de la norma y conforme a su sentido teleológico, se precisa una conexión inequívoca entre inversión y actividad exportadora, de suerte que la actividad exportadora sea el objeto o fin que justifique la inversión. Lo que resulta correcto a la luz de la interpretación que cabe realizar del citado requisito legal, no se está exigiendo un requisito más ajeno al legalmente predeterminado, simplemente se está delimitando el alcance del mismo conforme a su conformación legal. Resultando la doctrina aplicada por la Sala de instancia, en los términos que hemos analizado, de todo punto armoniosa con las Resoluciones, Consultas y consideraciones del Gobierno español en los términos expresados por la parte recurrente, aún cuando el hecho de que se apartara de las mismas en absoluto supondría razón suficiente para acoger la infracción que se dice cometida, en cuanto que la decisión judicial en modo alguno puede venir vinculada a dichos antecedentes, sin fuerza alguna para obligar.”.

Recordar además que la mera internacionalización de la empresa no es por sí suficiente para gozar de la deducción pretendida pues como señala la STS de 24 de septiembre de 2011 (recurso casación 5544/2007) “sólo puede gozar del beneficio fiscal la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios”.

Y en este caso la entidad no ha aportado prueba alguna que acredite la existencia de esa relación directa entre la inversión y la actividad exportadora. En cualquier caso, resaltar que la inspección sólo de forma subsidiaria acude a la falta de relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora para negar el derecho a la DAEX siendo el motivo principal la inexistencia de prueba de actividad exportadora.

La falta de exportaciones de servicios o el escaso volumen de los mismos en relación con la inversión no es el argumento esencial invocado por la inspección para no admitir la deducción sino simplemente un indicio mas a la hora de probar la realización efectiva de una actividad exportadora y su relación directa con la inversión.

Finalmente frente a la opinión de la reclamante que considera que invertir en filiales en el extranjero por parte del Grupo supone que dicho Grupo quiere exportar servicios debe señalarse que siendo el objetivo de la norma el fomento de la exportación es esta circunstancia la que debe resultar acreditada y no la expansión internacional de las empresas.

Lo expuesto lleva a confirmar la regularización efectuada por la inspección pues la entidad, que es la que debe probar el derecho al beneficio tributario, sus requisitos y presupuestos (artículo 105 de la Ley 58/2003) no lo ha hecho; no ha acreditado ni la existencia de actividad exportadora de servicios producidos en España ni la existencia de una relación directa entre la inversión efectuada y la actividad exportadora por lo que no procede la DAEX declara por la inversión en **V**.

Tampoco procede la aplicación del criterio de proporcionalidad solicitado por la reclamante con carácter subsidiario puesto que es preciso, primero, acreditar la existencia de actividad exportadora y, segundo, acreditar la relación directa entre la inversión y actividad exportadora y, en el presente caso, según hemos indicado, tal acreditación no existe, por lo que ninguna proporción cabe admitir.

Undécimo:

Las siguientes inversiones que proceden analizar son las realizadas por **L... SL** (en adelante **L...**) en:

- **L... CHILE** mediante la suscripción de dos ampliaciones de capital efectuadas por la filial chilena en los ejercicios 2006 y 2007.

- **L... SERVICES INC USA** mediante la capitalización de créditos y ampliación de capital efectuada por la filial americana en 2007.

En cuanto a la inversión realizada en **L... CHILE** los hechos que constan en el expediente son los siguientes:

1) **L... CHILE** se constituye en el año 1994. Es el segundo grupo radiofónico del país con 90 emisoras de radio, 87 de ellas propias, cubriendo mas del 80% del territorio de Chile.

El objeto de la sociedad es la explotación de los negocios de radiodifusión, televisión, cinematográfico y publicidad en todos sus aspectos.

2) **L... CHILE** realiza, en el ejercicio 2006, dos aumentos de capital por importe de 2.372.827 \$ (1.746.416 €) y de 67.985.468 \$ (50.055.865,37 €) , que son suscritos íntegramente por **L...**; así consta en escrituras de ampliación de capital de fechas 28 y 29 de diciembre de 2006 respectivamente, aportadas a la Inspección.

En el ejercicio 2007, **L... CHILE** realiza un nuevo aumento de capital, documentado mediante escritura de fecha 29-12-2007, por importe de 9.886.973 \$ (7.085.662,84 €).

El saldo de la cuenta 240 a 31-12-2007, relativa a la inversión de **L...** en **L... CHILE**, es de 74.295.581,16 €. **L...** posee el 99,99% de **L... CHILE**.

3) Por la citada inversión el obligado tributario consigno los siguientes importes por deducciones en la cuota (DAEX):

- Ejercicio 2004: 2.278.531,25 € (25% de 9.114.125 €)
- Ejercicio 2005: 427.071,28 € (25% de 1.708.285,12 €)
- Ejercicio 2006: 12.950.570,34 € (25% de 51.802.281,37 €)
- Ejercicio 2007: 850.279,54 € (12% de 7.085.662,84 €).

La DAEX de los ejercicios 2004 y 2005 fue regularizada por la Inspección, mediante acuerdo de liquidación de fecha 25-06-2010 (referido al IS de los ejercicios 2003 a 2005). Dicha regularización ha sido confirmada por este Tribunal en resolución de fecha 26-06-12 (RG 3637/2010).

4) Mediante diligencia nº 3 de fecha 23-08-11 la inspección solicita “*justificación de la actividad exportadora que desarrolla la sociedad u otras entidades del grupo respecto de dicha inversión*”. La entidad aporta facturas emitidas por **L...** en 2009 que aparecen detalladas en el informe ampliatorio por importe de 523.170,23 euros. El concepto que figura en dichas facturas es “*servicios tecnológicos mes ..*” y “*servicios de administración Chile mes..*”.

Mediante diligencia nº 12, de fecha 18-10- 2012, la inspección solicita:

“(C) En relación con la inversión de **L...** en **L... CHILE**:

- Servicios concretos prestados objeto de las facturas aportadas del ejercicio 2009, en relación con la citada inversión, cuyo contenido fundamentalmente es “*servicios de administración, servicios tecnológicos*” con detalle pormenorizado de ellos.

- Contratos de asistencia técnica o de otra naturaleza, firmados con **L... CHILE LTDA**, en su caso, por cualquier entidad del grupo **XX**, en los que se basen las facturas aportadas, con detalle pormenorizado de los servicios a los que hagan referencia.

- Detalle de los gastos contabilizados por los anteriores servicios en la contabilidad de **L...**, entidad inversora.

- Total de ingresos obtenidos por la prestación de los citados servicios, incluyendo su contabilización en **L...**, entidad inversora.

- Documento donde se recoja la evaluación o análisis del valor, actualizado en la fecha de la citada inversión, de las previsiones de ingresos a percibir de **L... CHILE LTDA**, o de las proyecciones de la actividad exportadora.”

Dicha petición fue reiterada en diligencia nº 13 de fecha 12-12-12; no se ha aportado por la entidad contrato alguno ni aclaración o documentación relativa a las facturas aportadas.

5) **L...** registra los siguientes ingresos relativos a **L... CHILE**:

EJERCICIO	2006	2007	2008	2009
Ingresos	20.500,93 €	16.200 €	6.500,24 €	523.170,74 €

La inspección no admite esta inversión a efectos de la DAEX porque no se ha acreditado la realización de una actividad exportadora y además no se ha aportado prueba alguna que acredite la existencia de una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora; en las pagina 110 y siguiente del acuerdo de liquidación consta lo siguiente:

“La sociedad chilena en las que se invierte, por sí o por medio de sus filiales, desarrollan actividad propia de radio en Chile, siendo el segundo grupo de radio de Chile. Se trata de desarrollar la actividad en el extranjero y no de exportar actividades realizadas desde España.

No ha quedado acreditado que los servicios concretos prestados según las facturas aportadas, tengan la consideración de exportaciones.

Los servicios que se prestan a la indicada sociedad son servicios genéricos de asistencia técnica, sin que la entidad haya justificado en qué se han concretado los mismos ni los costes a ellos imputados.

La poca relevancia del importe de los ingresos brutos facturados por la entidad, que es quién tiene que probar la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora, frente al volumen de operaciones que se realiza en Chile, conduce a que la recuperación del importe invertido, más los rendimientos correspondientes, no va a tener lugar mediante la obtención de ingresos provenientes de actividad exportadora, sino de la actividad propia en Chile.

*De todo ello, puede desprenderse que esa es la razón principal de la inversión, la de aumentar su participación en una empresa extranjera, para la explotación del negocio de radio en Chile al objeto de favorecer e incrementar la presencia internacional de **XX** y, en definitiva, de favorecer la expansión geográfica de su actividad.*

*Por ello, se concluye que no queda acreditada la realización de exportaciones así como que la motivación principal de la inversión no es el favorecer o incrementar la actividad exportadora del grupo fiscal ni están orientadas a la exportación y, en consecuencia, no procede la deducción declarada por el grupo fiscal por la inversión de **L...** en la referida sociedad chilena”.*

Pues bien, a tenor de la documentación que figura incorporada al expediente, tampoco en este caso la entidad ha justificado la existencia de una verdadera actividad exportadora de servicios. Nada nuevo se aporta por la entidad respecto a la DAEX declarada por la citada inversión en los ejercicios 2006 y 2007. Como se ha señalado la improcedencia de dicha DAEX, para los ejercicios 2004 y 2005, ha sido confirmada por este TEAC en resolución de fecha 26-06-12 (RG 3637/2010). Por tanto, dado que la entidad tampoco ha justificado en los ejercicios 2006 y 2007 la verdadera exportación de servicios se confirma la regularización efectuada por la inspección respecto a esta inversión.

Por otro lado, es evidente que si no hay exportación ninguna proporción cabe admitir por lo que no procede la aplicación del criterio de proporcionalidad solicitado por la reclamante subsidiariamente puesto que, como se ha indicado, la entidad ni ha acreditado que existió una actividad exportadora de servicios ni ha acreditado que exista una relación directa e inmediata entre la inversión efectuada y la actividad exportadora.

Duodécimo:

En cuanto a la inversión realizada por **L...** en **L... SERVICES INCE USA** los hechos que constan en el expediente son los siguientes:

1) **L... SERVICES INC**, es una sociedad americana cuya actividad principal es la prestación de servicios a empresas de radiodifusión.

El 22-09-2004, **L...** compra el 100% de **L... SERVICES INC**, de la que dependen: a) **K**, sociedad residente en argentina y cuya actividad es la prestación de servicios de radiodifusión y, b) **L... NETWORK** sociedad residente en USA.

A 31-12-2007 **L...** tiene contabilizada en la cuenta 240 la inversión en **L... SERVICES INC** por 39.196.279,45 €

2) **L... SERVICES INC** realiza en los ejercicios 2006 y 2007 las siguientes operaciones:

- Capitalización de créditos por valor de 22.950.000 \$ (18.653.482,03 €); aporta escrito firmado por el accionista y los directores de **L... SERVICES INC** en fecha 01-06-2006.
- Capitalización de créditos por valor de 7.080.000 \$ (5.670.721,00 €); aporta escrito firmado por el accionista y los directores de **L... SERVICES INC** en fecha 01-12-2006.
- Ampliación de capital por valor de 2.350.000 \$ (1.693.016,91 €), en el ejercicio 2007; realizada con el propósito de financiar la subsidiaria K según escrito aportado.

3) Por la citada inversión el obligado tributario consigno los siguientes importes por deducciones en la cuota (DAEX):

- Ejercicio 2004: 1.412.700,85 € (25% de 5.650.803,41 €)
- Ejercicio 2006: 6.081.050,76 € (25% de 24.324.203,03 €)
- Ejercicio 2007: 203.162,03 € (12% de 1.693.016,91 €).

La DAEX del ejercicio 2004 fue regularizada por la Inspección, mediante acuerdo de liquidación de fecha 25-06-2010 (referido al IS de los ejercicios 2003 a 2005). Dicha regularización ha sido confirmada por este Tribunal en resolución de fecha 26-06-12 (RG 3637/2010).

4) Mediante diligencia nº 3 de fecha 23-08-11 la inspección solicita *“justificación de la actividad exportadora que desarrolla la sociedad u otras entidades del grupo respecto de dicha inversión”*. La entidad aporta una serie de facturas emitidas en 2009 por **XX** División Internacional que figuran detalladas en el informe ampliatorio (paginas 74 y 75) por importe de 94.600 euros. El concepto que figura en dichas facturas es *“prestación de servicios”*.

En la comprobación anterior, referida al IS del Grupo de los ejercicios 2003 a 2005, se aportaron facturas relativas al ejercicio 2008 emitidas también por **XX** División Internacional a **L... SERVICES INC** en concepto de *“prestación de servicios”* por un importe total de 122.280 euros.

Mediante diligencia nº 12, de fecha 18-10- 2012, la inspección solicita:

“C) En relación con la inversión de L... en L... SERVICES INC (USA):

- *“Servicios concretos prestados objeto de las facturas aportadas del ejercicio 2009, en relación con la citada inversión, cuyo contenido es “prestación de servicios del mes de...” con detalle pormenorizado de ellos.*
- *“Contratos de asistencia técnica o de otra naturaleza, firmados con L... SERVICES INC (USA), en su caso, por cualquier entidad del grupo XX, en los que se basen las facturas aportadas, con detalle pormenorizado de los servicios a los que hagan referencia.*
- *“Detalle de los gastos contabilizados por los anteriores servicios en la contabilidad de L..., entidad inversora.*
- *“Total de ingresos obtenidos por la prestación de los citados servicios, incluyendo su contabilización en L..., entidad inversora.*
- *“Documento donde se recoja la evaluación o análisis del valor, actualizado en la fecha de la citada inversión, de las previsiones de ingresos a percibir de L... SERVICES INC (USA), o de las proyecciones de la actividad exportadora.*
- *“En relación con prestación de servicios por parte de L... SERVICES INC USA a L... en virtud de contrato de servicios de fecha 1 de julio de 2005 (consulting, administrative, programming and technical services) cuya contraprestación se fijó en 1.134.000 \$ anuales, según se desprende de la las actas incoadas por la Inspección en el ejercicio 2010, se solicita la aportación de la contabilización en L... de los citados ingresos, en los ejercicios objeto de comprobación.”*

Dicha petición fue reiterada en diligencia nº 13 de fecha 12-12-12; no se ha aportado por la entidad contrato alguno ni aclaración o documentación relativa a las facturas aportadas.

La inspección no admite esta inversión a efectos de la DAEX porque no se ha acreditado la realización de una actividad exportadora y además no se ha aportado prueba alguna que acredite la existencia de una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora; en concreto señala que:

“La sociedad americana en la que se invierte, por sí o por medio de sus filiales, viene desarrollando actividad propia de radio en USA o en Argentina. Se trata de desarrollar la actividad en el extranjero y no de exportar actividades realizadas desde España.

Los servicios que se prestan a la indicada sociedad son servicios genéricos de asistencia técnica, sin que la entidad haya justificado en qué se han concretado los mismos ni los costes a ellos imputados, por lo que no puede considerarse actividad exportadora a efectos de la referida deducción.

La poca relevancia del importe de los ingresos brutos facturados por la entidad, que es quién tiene que probar la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora, conduce a que la recuperación del importe invertido, más los rendimientos correspondientes, no va a tener lugar mediante la obtención de ingresos provenientes de actividad exportadora, sino de actividad propia en el extranjero.

*De ello, puede desprenderse que esa es la razón principal de la inversión, la de controlar una empresa, para la explotación del negocio de radio en USA y Argentina, al objeto de favorecer e incrementar la presencia internacional de **XX** y, en definitiva, de favorecer la expansión geográfica de su actividad.*

*Por ello, se concluye que no queda acreditada la realización de exportaciones así como que la motivación principal de la inversión no es el favorecer o incrementar la actividad exportadora del grupo fiscal ni está orientada a la exportación y, en consecuencia, no procede la deducción declarada por el grupo fiscal por la inversión de **L...** en la referida sociedad”.*

Pues bien, tampoco en este caso, la entidad ha acreditado la existencia de una verdadera actividad exportadora de servicios; aporta sólo facturas referidas al año 2009 que no describen el servicio prestado, su concepto es genérico. Como se ha señalado la improcedencia de dicha DAEX, para el ejercicio 2004, ha sido confirmada por este TEAC en resolución de fecha 26-06-12 (RG 3637/2010). Por tanto, dado que la entidad tampoco ha justificado en los ejercicios 2006 y 2007 la verdadera exportación de servicios se confirma la regularización efectuada por la inspección respecto a esta inversión.

Decimotercero:

La siguiente inversión que procede analizar es la realizada por **P... ESPAÑA SL en P... (USA)**. Los hechos que constan en el expediente respecto a esta inversión son los siguientes:

1) **P... ESPAÑA SL** se constituye en el año 2001; su actividad comprende, ente otras, la creación, producción y realización de obras cinematográficas y audiovisuales, así como su explotación y distribución.

Por su parte, **P... INC** es una sociedad 100% perteneciente a **P... ESPAÑA SL**, residente en USA.

La actividad principal de **P... INC** es la prestación de servicios relacionados con la producción y realización de programas para televisión.

2) En el ejercicio 2006, **P... ESPAÑA** declara por la citada inversión una DAEX de 1.137.676,25 € (25% de 4.550.000 €).

En el ejercicio 2007 declara una DAEX de 120.000 € (12% de 1.000.000 €).

La inversión se justifica en base a las siguientes operaciones:

- Capitalización de créditos por valor de 4.550.705 €; aporta escrito firmado por el accionista y los directores de **P... INC** en fecha 28-02- 2006.

- Capitalización de créditos por valor de 1.000.000 €; aporta escrito firmado por el accionista y los directores de **P... INC** en fecha 28-12-2007.

3) Mediante diligencia nº 3 de fecha 23-08-11 la inspección solicita “*justificación de la actividad exportadora que desarrolla la sociedad u otras entidades del grupo respecto de dicha inversión*”. La entidad aporta las facturas que se detallan en el informe ampliatorio (paginas 79 y 80) emitidas por **P... ESPAÑA SL** en 2006 (por importe de 18.878,04 euros), en 2007 (por importe de 68.522,99 euros), en 2008 (por importe de 165.576,99 euros) y en 2009 (por importe de 260.091,58 euros). El concepto que figura en dichas facturas es: repercusión prestación servicios Grupo **XX**, repercusión costes becario, repercusión Fee **XX**, programas TV, catalogo ajeno, ..., etc.

Mediante diligencia nº 12, de fecha 18-10- 2012, la inspección solicita:

“(C) En relación con la inversión de **P... ESPAÑA** en **P... INC USA**:

- Servicios concretos prestados objeto de las facturas aportadas de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, en relación con la citada inversión, cuyo contenido fundamentalmente es “Repercusión Fee **XX**, Programas TV...”, con detalle pormenorizado de ellos.

- Contratos de asistencia técnica o de otra naturaleza, firmados con por cualquier entidad del Grupo **XX** con **P... INC**, en su caso, en los que se basen las facturas aportadas, con detalle pormenorizado de los servicios a los que hagan referencia.

- Detalle de los gastos contabilizados por los anteriores servicios en la contabilidad de, **P... ESPAÑA**, entidad inversora.

- Total de ingresos obtenidos por la prestación de los citados servicios, incluyendo su contabilización en **P... ESPAÑA**, entidad inversora.

- Documento donde se recoja la evaluación o análisis del valor, actualizado en la fecha de la citada inversión, de las previsiones de ingresos a percibir de **P... INC (USA)**, o de las proyecciones de la actividad exportadora.”

Dicha petición fue reiterada en diligencia nº 13 de fecha 12-12-12; no se ha aportado por la entidad contrato alguno ni aclaración o documentación relativa a las facturas aportadas.

4) Solicitada por la inspección acreditación de la relación directa existente entre la inversión realizada en **P... INC** y la actividad exportadora de **P... ESPAÑA** o del grupo fiscal a que pertenece, la entidad ha manifestado en diligencia, “*que entienden que existe esa relación directa.*”

En diligencias nº 3 y 10 se ha reiterado la solicitud en los siguientes términos:

“*Se solicita la acreditación de la relación directa existente entre las inversiones realizadas y la actividad exportadora desarrollada por la Entidad o por alguna otra de las sociedades que forman parte del grupo fiscal*”

En diligencias nº 12 y 13 de 18/10/12 y 12/12/12, se solicitó:

“Documento donde se recoja la evaluación o análisis del valor, actualizado en la fecha de la citada inversión, de las previsiones de ingresos a percibir de P... INC o de las proyecciones de la actividad exportadora.”

No se ha aportado nada por parte de la entidad.

La inspección no admite esta inversión a efectos de la DAEX porque no se ha acreditado la realización de una actividad exportadora y además no se ha aportado prueba alguna que acredite la existencia de una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora; considera que la razón principal de la inversión es la de controlar una empresa para la explotación del negocio en USA al objeto de favorecer e incrementar la presencia internacional de **XX** y, en definitiva, favorecer la expansión geográfica.

De los hechos expuestos se deriva que tampoco en este caso la entidad ha acreditado la realización de una actividad exportadora. Las facturas aportadas no describen el servicio prestado, su concepto es genérico sin que la entidad haya justificado en que se han concretado los mismos ni los costes a ellos imputados. Tampoco aporta contrato alguno. Además lo facturado por el Grupo a la citada entidad (513.070 euros en 4 años) es insignificante en relación con la inversión efectuada (en la cuenta 240 figura la inversión por 5.659.518, 93 euros) de lo que se deduce que la finalidad de la misma no era el fomento de las exportaciones. Por otro lado, los datos que obran en el expediente ponen de manifiesto que aquellas inversiones han servido para la expansión internacional del Grupo; no resulta acreditado en el expediente que las inversiones realizadas tuvieran como finalidad primordial el aumento de su actividad exportadora sino que dichas inversiones respondieron a otros motivos distintos como la internacionalización del grupo y su expansión internacional y, como se ha señalado, siendo el objetivo de la norma el fomento de la exportación, es esta circunstancia la que debe quedar acreditada y no la expansión internacional de las empresas.

La inversión realizada por el obligado tributario en USA no tuvo como finalidad el fomento de la actividad exportadora y más parece obedecer a un propósito de expansión internacional de las actividades del obligado tributario; la mera expansión organizativa de una empresa no puede identificarse con la efectividad y realidad de la exportación que exige el artículo 37 del TRLIS.

En consecuencia, se confirma la improcedencia de la deducción consignada en relación con esta inversión.

Decimo cuarto:

La ultima cuestión que se plantea es la aplicación subsidiaria del artículo 12.5 del TRLIS a la inversión realizada por **XX** en **V**.

En la memoria del ejercicio 2006 se recoge que con fecha 26-10-2006, **XX**, a través de **V**, presentó ante la Comisión del Mercado de Valores Mobiliarios de Portugal el anuncio preliminar de una Oferta Pública de Adquisición de acciones voluntaria, referida al 100% del capital del Grupo **ZZ(GZZ)**; en el año 2005 **XX** adquiere el 100% de **V** y, a su vez, **V** adquiere el 33% del capital social del **GZZ**.

En fecha 27-12-2006 **V** realiza un aumento de capital por importe de 450.000.000 € que es suscrito íntegramente por **XX**, en su calidad de accionista único; esta ampliación se realizó para poder acometer ese importante proyecto de exteriorización y expansión internacional de su modelo de negocio.

En las memorias del **GZZ** se recoge que **V** adquiere el 61,69% de sus acciones por lo que a 31-12-2007 es titular del 94,69% de las acciones de **GZZ**. La adquisición de las acciones de **GZZ** se realiza en distintas fechas del ejercicio 2007 por un valor total de 403.084.816 euros.

En diciembre de 2007 **V** realiza un reducción de capital por valor de 75.010.000 euros para constitución de reservas libres que fueron distribuidas por valor de 50.000.000 euros.

Como consecuencia de esta inversión **XX** declara en el ejercicio 2006 una DAEX de 100.619.080,85 euros (25% de 402.476.323,37 euros); en el ejercicio 2005 declaró una DAEX de 59.457.707,45 €.

Este TEAC, en el Fundamento de Derecho Séptimo, no admite la DAEX declara al no cumplirse los requisitos del artículo 37 del TRLIS.

La entidad reclamante solicita, con carácter subsidiario, la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 12.5 del TRLIS a la inversión realizada por **XX** en **V**. Esta misma petición se realizó a la inspección; en diligencia nº 13 de 12-12-12, adjuntando al afecto documentación consistente en Hoja excell con sus cálculos del fondo de comercio del artículo 12.5 en **V**, detalle del coste de adquisición de **V** en **ZZ**, hoja excell con los importes de fondos propios de **ZZ** en cada una de las fechas en las que se realiza parte de la adquisición de acciones y cuentas anuales de **V** del año 2007 con certificación de la auditora

Ante ello la Inspección solicitó documentación justificativa de los apuntes de las hojas excell en relación con una diversidad de cuestiones, tal como se detalla en el acuerdo[2].

Entre ellos había solicitado la Inspección el PPA (Purchase price allocation) o informes de distribución del precio de adquisición entre los distintos elementos patrimoniales de la participación adquirida.

En correo de fecha 21 de diciembre de 2012 se remitió a la Inspección documento que según manifiesta la entidad contiene "PPA que en su momento elaboro el departamento de Auditoria interna del Grupo **XX**, que determina la no asignación del fondo de comercio de **ZZ** a ningún activo.

Tras analizar la documentación y sin que la entidad aportase los justificantes solicitados, la Inspección concluye:

*"• No se aportan balances que justifiquen los fondos propios de **GZZ** en las fechas de adquisición de acciones. En relación con la justificación de los Fondos Propios en las diversas fechas de compra de las acciones de **GZZ**, **XX** manifestó en diligencia nº13 que "en Portugal lo único que tienen es la opinión de los auditores a 31/12/2007, que "convalidan" todos los movimientos que ha ocurrido durante el año, incluyendo la generación del fondo de comercio en esa operación. "*

*• Los Fondos Propios de **GZZ** (individuales/consolidados) no coinciden con los Fondos Propios alegados en los cálculos realizados del Fondo de Comercio.*

*• No se aporta más justificación de la existencia del Fondo de Comercio que el dato que figura en las memorias de **V** y en las Memorias de **XX**.*

Desde el punto de vista contable, el Plan General de Contabilidad 2007, en el modelo de Memoria, en la Nota 7.2, relativa a Fondo de Comercio, exige que se describan los factores que han contribuido al registro del fondo de comercio en consonancia con lo dispuesto en la NIIF 3 letra h), párrafo 67.

La existencia de fondo de comercio se suele explicar por los siguientes factores:

- Existencia de activos intangibles que no se han podido reconocer de forma separada.*
- Superbeneficios por empresa en funcionamiento, es decir, tiene más valor el negocio en su conjunto que la suma de sus distintos elementos.*
- Sinergías en el negocio adquirido o en la adquirente.*

La ausencia de descripción de los factores que justifican el fondo de comercio impide evaluar la razonabilidad de la operación a partir de la información revelada en las cuentas.

• Análisis del valor razonable de activos y pasivos registrados: consideran que, en general, son activos cuyo valor de mercado no difiere del valor que figura en las cuentas del grupo.

• Identificación de intangibles: Por diversos motivos, no asignan valor a dichos intangibles: dificultad para separar el valor de la licencia del valor del negocio, no hay impacto en los EEFF porque el Fondo de Comercio y la licencia no se amortiza sino que se deterioran, no hay transacciones sobre licencias lo que dificulta la valoración no se asigna ningún valor a las licencias de radio ni a las marcas alegando los argumentos anteriores o bien por entender que éstas últimas no tienen un valor individual etc....

*Sin embargo, analizado el contenido del Informe aportado por **XX** que se encuentra incorporado al expediente, no hay ninguna explicación que permita de una manera razonable justificar el alegado Fondo de Comercio, sino que los argumentos esgrimidos en cada grupo de elementos de activo carecen de fundamento a la*

vez que son vagos e imprecisos, sin recurrir a las técnicas generalmente aceptadas de valoración. Lo habitual cuando se plantea una adquisición de esta naturaleza es analizar la empresa objetivo para detectar cuáles son sus activos y poder fijar un precio. Estos análisis se reflejan normalmente en cierta documentación:

- Actas de Consejo u otros órganos más especializados: Comité de inversiones etc.
- Due diligente: Solicitada y no aportada (diligencia n° 15).
- Informes de los distintos asesores de la operación: En esta operación han intervenido la auditora ..., J... Informes que se han solicitado por la Inspección pero que no han sido aportados (diligencia n° 15).

- Equity value de los distintos segmentos de actividad. También solicitado por la Inspección y no aportado (diligencia n° 15).

En definitiva, dada la complejidad del proceso de asignación del precio de adquisición a los activos y pasivos adquiridos, registrados y no registrados en los estados financieros (principalmente activos intangibles) dicho análisis suele realizarse por expertos, quienes una vez identificados los activos intangibles, la fijación del valor razonable suele requerir la aplicación de complejas técnicas de valoración.”

Ante este Tribunal la reclamante se limita a alegar que se había solicitado ante la Inspección la aplicación subsidiaria del beneficio fiscal previsto en el artículo 12.5 a la inversión efectuada en **V** por entender que se cumplían los requisitos de dicho artículo, que reproduce.

Añade que “la Inspección rechaza la solicitud de esa parte considerando no acreditada la existencia del fondo de comercio a pesar de la información y documentación aportada al no existir balances de la sociedad participada a la fecha de la inversión ni considerarse técnicamente aceptable la valoración y distribución del precio efectuado por esa parte. Repárese en que no se facilita ningún argumento concreto de contrario sino una descalificación general, por lo que desconoce esa parte los criterios que considera determinantes la Inspección y que le hubieran permitido llegar a esa u otra conclusión. Solicitamos pues que se reconsidere esa situación.”

Esta misma alegación de la entidad de que la Inspección rechaza la aplicación del artículo 12.5 del TRLIS, basándose según la entidad en descalificaciones generales sin ningún argumento concreto, ya fue esgrimido ante la Inspección una vez incoadas las actas.

Este Tribunal, a la vista del expediente y de lo expuesto por la Inspección no puede compartir la afirmación actora toda vez que era la interesada la que debía probar los cálculos aportados y, como se concluye en el Acuerdo impugnado, la documentación existente en el expediente no permite dar por acreditado lo que la entidad alega. En síntesis:

No se prueba el cálculo del fondo de comercio: no hay balances a las fechas de adquisición y los fondos propios de **GZZ** a 31-12-2007 individuales o consolidados no coinciden con los alegados en los cálculos.

No se aporta documentación solicitada por la Inspección para sustentar sus alegaciones.

La única prueba aportada, cuya insuficiencia confirma este órgano revisor, es la Propia Memoria consolidada del Grupo **XX** y la Memoria de **V** de 2007.

No se acredita la valoración y distribución del precio entre los diversos bienes y derechos.

La aplicación subsidiaria del artículo 12.5 respecto a la inversión en “**V**” que aquí se suscita, fue ya planteado por la interesada en relación con la regularización del IS ejercicios 2003 a 2005, en la que igualmente se regularizó la DAEX y se rechazó esta aplicación subsidiaria por iguales razones y con igual documentación aportada.

Este TEAC confirmó el criterio inspector en Resolución de 26/06/2012 y la Audiencia Nacional igualmente ha desestimado esta pretensión en sentencia de 05/05/2016, ya citada anteriormente a propósito de la DAEX.

Como se ha dicho en la regularización confirmada por la Audiencia Nacional la petición subsidiaria, además de respecto del aquí implicado, “**V**” se vertía conjuntamente respecto de diversas inversiones, y la argumentación desestimatoria se trataba por la Audiencia Nacional también conjuntamente toda vez que la razón del rechazo de la pretensión es, una vez analizado el fondo, una cuestión probatoria, de ausencia de acreditación, como la que aquí se plantea.

Así, manifiesta la referida sentencia, confirmando la resolución del TEAC:

<<Señala al efecto la demanda que la controversia se centra exclusivamente en la prueba de un hecho, esto es, la acreditación o no de la imputación de la diferencia a un fondo de comercio y no a bienes de la participada.

*Argumenta la actora que los fondos de comercio de consolidación reflejados en las cuentas consolidadas del Grupo no han sido objeto de cualificación alguna por parte de los auditores independientes del Grupo y que no existe importe alguno imputable a bienes y/o derechos de la participada, a excepción de lo señalado en relación a **Radio H...**, siendo esta opinión del Grupo corroborada por los auditores independientes.*

Considera que, en virtud de lo expuesto, es procedente la aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.5 del TRLIS, pues lo contrario, en ausencia de actuación alguna de la Inspección, supondría pretender una especie de probatio diabólica 61 prohibida en nuestro ordenamiento y reprocha al TEAC que no considere suficiente ni la remisión a las cuentas anuales consolidadas (sin tener en cuenta la reiterada opinión de la DGT), ni el informe del

experto independiente (**Empresa auditora ... S.L.**) que corrobora la opinión de la recurrente, resaltando respecto de este último que la resolución del TEAC “no efectúa referencia alguna al mismo a pesar de hacerlo (con las limitaciones y errores destacados) a la Deducción por Actividades Exportadoras objeto igualmente de dicho Informe”.

El TEAC dedica a esta cuestión los Fundamentos Vigesimocuarto a Vigesimoséptimo de su resolución. Para resolver esta cuestión, conviene destacar los siguientes razonamientos contenidos en el Fundamento Vigesimocuarto (páginas 120 a 124):

“(…) Cuando el precio pagado por una participación en fondos propios de una entidad excede de su valor teórico, ello puede deberse a diversos motivos: o bien a plusvalías tácitas atribuibles a elementos patrimoniales o, de forma genérica, en lo que no quepa tal atribución, a una expectativa de mayores beneficios futuros, en definitiva, al fondo de comercio financiero pues, como señala la doctrina, el sobreprecio viene a representar algo así como el coste de los flujos de superbeneficios que se esperan obtener por la toma de participación.

A la vista del precepto, para llegar a la fijación de la cuantía que se pueda deducir de la base imponible, de cumplirse todos los requisitos exigidos en el precepto, han de realizarse las siguientes tareas:

1. Cuantificar el importe de la diferencia entre precio de adquisición de la participación y valor teórico contable que tuviera la misma en esa fecha. El problema que puede plantearse es que en el momento de la adquisición, al que hay que referir el valor teórico contable, no haya formulado balance y haya que procurar un balance de situación “ad hoc” para determinar el importe de los fondos propios, computando a tal efecto los resultados del ejercicio que al cierre se determinen, mediante un prorrateo lineal en función del periodo transcurrido hasta el momento de la operación.

2. A continuación la norma exige imputar esa diferencia a los bienes y derechos de la entidad no residente, de conformidad con los criterios establecidos en el mencionado RD. 1815/1991.

3. Finalmente, la diferencia que quede sin imputar es la que será deducible en la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte.

(…)

De forma que, la simple remisión a las cuentas anuales consolidadas, a la consideración de que no constando identificación alguna de bienes y/o derechos en las mismas ello supone necesariamente la procedencia de tal ausencia de imputación a los efectos de la aplicación del art. 12.5 de la LIS, no supone, a juicio de este Tribunal, acreditación suficiente de que los cálculos efectuados por la entidad para determinar la diferencia deducible se adecuan a lo establecido en el art. 12.5 de la LIS. Tampoco lo es la simple manifestación ante este Tribunal en el supuesto de **Radio H...** y **Radio F...** de que parte del fondo de comercio se asignó a determinados activos, sin especificar qué activos, el porqué, etc, en definitiva, sin explicación alguna aparte de esa simple invocación.

Debe tenerse en cuenta que igual postura adoptó la reclamante en años anteriores en la regularización que se le practicó en relación con el ejercicio 2002, en que asimismo solicitó la aplicación subsidiaria del artículo 12.5 LIS en relación con la inversión efectuada en ese ejercicio 2002 en Radio **W**-Colombia. Y a la misma conclusión llegó este Tribunal en la reclamación económico-administrativa que, contra aquella regularización, se adoptó, considerándose insuficiente la única prueba aportada por **XX**, la propia Memoria consolidada del Grupo **XX** del ejercicio 2002 en la que se afirmaba que la diferencia entre el precio de adquisición de la participación en **W** y su valor teórico contable no era imputable a los activos y /o pasivos de la sociedad colombiana. Regularización ésta que a su vez ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 16 de febrero de 2011 recaída en el recurso contencioso administrativo nº 56/08.

Y tampoco el informe económico emitido por determinada firma aportado ante este Tribunal acredita la corrección del cálculo, en cuanto afirma que parte de los datos contenidos en las alegaciones de la interesada y se limita a verificar: que las cifras de Patrimonio Neto utilizadas por la interesada en sus alegaciones son las que figuran en las cuentas anuales; que los valores de adquisición utilizados para los cálculos son los que figuran en las alegaciones; que en las cuentas anuales figuran Fondos de consolidación; que existen diferencias con los fondos de comercio financiero cuya deducibilidad se pretende; que según los datos de conciliación que le han sido aportados por la reclamante dichas diferencias corresponden a diferencias de fechas, tipos de cambio, gastos activados como mayor importe de la inversión a efectos contables y fiscales y en que se han tenido en cuenta fondos de comercio de segundo nivel; y que, como alega la interesada, en la memorias consolidadas no se recoge mención alguna a imputación de las diferencias a bienes y/o derechos. Ni verifica la corrección contable de los fondos de consolidación contabilizados ni la fiscal de los fondos de comercio financieros cuya deducibilidad se pretende.

Por todo ello, deben desestimarse las alegaciones de la interesada al respecto, siendo improcedente la aplicación a las inversiones de esta deducción solicitada por la interesada.

(…)”

Refiere el TEAC que, tras mantener un criterio contrario a la aplicación del artículo 12.5 de la LIS en estos supuestos, la creciente litigiosidad y las recientes Decisiones adoptadas al respecto por la Comisión de las

Comunidades Europeas le han llevado a reconsiderar su postura, no obstante lo cual finaliza el referido Fundamento indicando:

*“Señalado lo anterior, en todo caso, la aplicación del artículo 12.5 de la LIS en el presente supuesto debe rechazarse pues como se ha señalado, es necesario la aportación de prueba que acredite que parte del precio satisfecho en la adquisición de las entidades holdings no residentes se corresponde con un fondo de comercio financiero existente en las entidades indirectamente participadas, prueba que, como se ha razonado en el Fundamento Vigésimo Quinto no se ha aportado, en cuanto que en ningún momento se ha acreditado por la interesada la procedencia de imputar la totalidad de las diferencias, en estos casos, a un fondo de comercio de las indirectamente participada y no a bienes y/o derechos de la misma, ni, en el caso de la inversión en **Radio F...** y **Radio H...** se ha justificado la imputación de parte de la diferencia y no de la totalidad de la misma a bienes y/o derechos de dichas entidades no residentes de segundo nivel, por lo que en todo caso, debe denegarse la aplicación del artículo 12.5 de la LIS”.*

La justificación ofrecida por el TEAC para confirmar el criterio de la Inspección y rechazar la pretensión de la actora de aplicación subsidiaria del mencionado artículo 12.5 es, a juicio de la Sala, conforme a Derecho.

Como bien señala la demanda, estamos ante una cuestión de prueba. Y, en este sentido, el TEAC, corrigiendo parcialmente a la Inspección, ha precisado con toda claridad los motivos por los que no procede admitir la deducción pretendida por la recurrente, motivos con los que está de acuerdo la Sala.

En este sentido, consideramos que la mera referencia a que en las cuentas anuales no figuran bienes y/o derechos no basta para acreditar la existencia del fondo de comercio invocado ni para entender que los cálculos efectuados por la demandante para determinar la diferencia deducible se adecúan a lo previsto en el artículo 12.5 de la Ley. Esto es, la inclusión o la omisión de datos de identificación de determinados bienes y/o derechos en las cuentas anuales no justifican por sí solas, necesariamente, la realidad de la existencia o inexistencia de aquéllos. El documento que contiene las cuentas anuales constituye, en esencia, una manifestación formal de la sociedad a ese respecto que, en principio y mientras no se cuestione, puede presumirse correcta, pero esta presunción no puede llevarse hasta al extremo de sustentar en ella la afirmación de que basta la mera exteriorización formal de aquella manifestación societaria (reflejada en las cuentas anuales) para entender acreditado, necesariamente, el ajuste a la realidad de los datos reflejados en las referidas cuentas. Y, menos aun, que la omisión de la identificación de determinados bienes y/o derechos en las cuentas anuales consolidadas pueda suponer, per se, la procedencia de la ausencia de imputación a efectos del artículo 12.5 de la LIS.

A este respecto, también conviene recordar que el hecho de que las cuentas hayan sido auditadas e, incluso, se haya emitido además un informe económico por una firma especializada no es decisivo, pues estamos ante una cuestión jurídica –la interpretación del artículo 12.5 y la valoración que a efectos de dicho precepto deba hacerse de la prueba aportada, referida al contenido de las cuentas anuales- cuya apreciación corresponde a este Tribunal. Así se desprende de la STS de 12 de junio de 2012 (RC 3277/2009) que, en relación con el valor que deba darse a los informes de auditoría cuando se trata de alcanzar una conclusión en una cuestión jurídica, señala:

(...)

Finalmente, debemos recordar que esta Sala en la SAN de 16 de febrero de 2011 (recurso nº 56/2008), Fundamento Jurídico Decimoprimer, desestimó el recurso que respecto de esta cuestión había interpuesto la recurrente en relación con el ejercicio 2002 y que en dicho recurso la controversia suscitada en cuanto a este extremo se planteaba en términos sustancialmente coincidentes con los que ahora se enjuician, por lo que, en virtud del principio de unidad de doctrina, procede ahora resolver en el mismo sentido.>>

Ha de advertirse asimismo que la aplicación subsidiaria del artículo 12.5, una vez denegada la DAEX, fue cuestión ya solicitada por la misma reclamante desde la comprobación del ejercicio 2002, en relación con la adquisición en ese ejercicio de la entidad colombiana **W**. Interpuesta reclamación económico-administrativa, el TEAC desestimó esta cuestión en resolución de 31.08.2008 (RG.711/07) DOCTRINA (base histórica) y la Audiencia Nacional en sentencia de 16/02/2011 (recurso nº 56/2008), que el acuerdo de liquidación aquí impugnado cita, desestima también esta pretensión, sobre la base de dos argumentos:

“DECIMOTERCERO. Como siguiente motivo se plantea la aplicación subsidiaria del artículo 12.5 de la Ley 43/1995, a la inversión realizada en el Grupo **W** por **XX**...

.....

Y señalado lo anterior, la Sala debe manifestar en primer lugar y aunque tal pretensión haya sido analizada por la Inspección y los órganos administrativos, la extrañeza que le causa la alegación de una pretensión suscitada con tal carácter subsidiario, pues resulta evidente que la actora ejerció una clara opción fiscal, la deducción por actividad exportadora y ante la regularización de la misma, desconociendo el principio de los "actos propios", desiste de su pretensión y la reconvierte en algo totalmente distinto a lo que constaba inicialmente en su declaración.

Ello ya de por sí determinaría su desestimación, aunque dadas las circunstancias referidas, su examen por la Administración, obliga a la Sala a su posterior enjuiciamiento.

Y en este sentido, la Sala debe hacer suyos los argumentos de la resolución recurrida, más aún cuando la cantidad de 7.769 miles de euros correspondiente a la amortización de un fondo de comercio de consolidación que implicaba la adquisición de dos sociedades y la posterior transmisión de los mismos y una tercera y sin especificar qué cuantía correspondía a la adquisición de **W, S.A.** es inferior a la diferencia entre el valor de adquisición y el valor teórico contable, 8.363.525,04 euros. Añadir al respecto que en la página 21 del acta de inspección consta "puesto que la adquisición por **XX, S.A.** de un 28,32% de **W, S.A.** o **W...**, **Colombiana, S.A.** en el ejercicio 2002, antes de la aportación a **L...**, S.L. no genera fondo de comercio, según memoria consolidada de 2002, que mantiene inalterada la cantidad declarada el 31 de diciembre de 2001, por importe de 1.440.000 euros."

Procede, en consecuencia, desestimar el motivo del recurso".

Pues bien, respecto de este fondo de comercio, que es asimismo objeto de regularización en las presentes actuaciones, la reclamante manifiesta que no lo cuestiona, con lo que ha de entenderse que se aviene a las argumentaciones que desestimaron su pretensión.

La Audiencia Nacional mantiene este mismo criterio no solo en esa sentencia, referida a la misma reclamante, sino también en otra de 18-10-2013 (recurso nº 366/2010), FJ Sexto, en donde se dice:

"Si resulta indiscutible que ejerció la opción por la deducción contemplada en el artículo 34 de la ley del impuesto, si el artículo 12.5 declara la incompatibilidad de la deducción por depreciación de valores con la derivada de la actividad exportadora y si el recurrente mantiene legalmente su derecho a aplicarse esta última deducción (pues la misma permanece vigente), no parece de recibo permitir este verdadero cambio de la opción a tenor de un suceso futuro e incierto, como sería la derogación del incentivo a la exportación por las objeciones que ha puesto la Comisión Europea a su subsistencia."

En resumen, pues, concurren dos argumentos en contra de la pretensión actora:

De una parte, porque, como sostiene la Audiencia Nacional en las citadas sentencias, como la entidad optó por acogerse a la deducción por actividad exportadora prevista en el artículo 37 TRLIS en las declaraciones de los periodos impositivos en que se realizaron las inversiones, la entidad no puede ahora, pretender cambiar la opción efectuada en su día en la autoliquidación ante la improcedencia de la DAEX regularizada por la Inspección.

De otra parte, porque, analizada por la Inspección el pretendido fondo de comercio, este Tribunal comparte la conclusión inspectora de que el mismo no ha resultado acreditado.

En consecuencia debe confirmarse la denegación de la aplicación subsidiaria del artículo 12.5 del TRLIS a la inversión de **XX** en **V**.

POR LO EXPUESTO,

EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vista la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central,

ACUERDA:

Estimarla en parte, en cuanto a la parte de la regularización relativa a los juros brasileños, tal como se expone en el Fundamento de Derecho Sexto, confirmándola en todo lo demás.

[1] FD Duodécimo: "DAEX (Motivo 8-B): Inversión en **V** Portugal (2005)"

[2] Pagina 123 de 157.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.