

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065849

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA (Sede en Sevilla)

Sentencia 965/2016, de 21 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 432/2014

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Interposición. La interposición prematura, antes de que se cumpla el plazo para la desestimación por silencio, es un defecto subsanable si en el curso del procedimiento se produce la desestimación expresa.

IS. Base imponible. Ingresos computables. Cesión de intangibles. *Experiencia en la construcción de captadores de termosolares.* La Inspección negó la aplicación de la reducción del 50% por cesión de know-how porque consideró que se trataba de un contrato de transferencia de naturaleza mixta, cuyo objeto no es solo la cesión de intangibles, sino que también comprendía ayuda especializada, asumiendo una obligación de resultado. El Tribunal Supremo distingue el *know-how* de la asistencia técnica, en la que puede hallarse el *know-how*, pero no puede identificarse únicamente con éste. Para la Inspección, como en este caso no queda claro qué fases son de *know-how* y cuáles de asistencia técnica no cabe aplicar el régimen de la cesión de intangibles. La entidad, en cambio, alega que pueden diferenciarse esas fases. Realmente, a juicio del Tribunal, no puede decirse que por los documentos aportados la entidad disponga de registros contables que permitan identificar los ingresos y los gastos correspondientes a los activos objeto de cesión. No es cierto que por el contrato puedan diferenciarse las contraprestaciones de la cesión de las de la prestación de servicios. Se desestima el recurso.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 23.

Ley 58/2003 (LGT), art. 240.

PONENTE:*Don Guillermo Sanchis Fernandez-Mensaque.*

Magistrados:

Don EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ
Don GUILLERMO SANCHIS FERNANDEZ-MENSAQUE
Don HERIBERTO ASENCIO CANTISAN
Don JAVIER RODRIGUEZ MORAL
Don JOSE ANGEL VAZQUEZ GARCIA

SENTENCIA

ILMOS. SRES.

D. Heriberto Asencio Cantisán

D. Guillermo Sanchis Fdez Mensaque

D. José Ángel Vázquez García

D. Eduardo Hinojosa Martínez

D. Javier Rodríguez Moral

En Sevilla, a veintiuno de octubre de dos mil dieciséis.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, formada por los magistrados que al margen se expresan, ha visto en el nombre del Rey el recurso contencioso administrativo registrado con el número de autos 432/2014, seguido entre las siguientes partes: DEMANDANTE: la compañía "TERMICOL ENERGÍA SOLAR,S.L.", con domicilio social en Dos Hermanas, representada por el procurador don Gerardo Martínez Ortiz de la Tabla y dirigida por letrado; y DEMANDADA: El Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, representado y dirigido por el Abogado del Estado. Ha sido ponente Guillermo Sanchis Fdez Mensaque.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte actora se interpuso recurso contencioso administrativo contra acuerdo presunto del TEARA, por el que se desestima reclamación- administrativa número 41/2185/2014, por el que se desestima reclamación económico-administrativa formulada por la actora contra acuerdo de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. por el que se desestima recurso de reposición contra anterior resolución por la que se desestima solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2011, ampliado luego a resolución expresa desestimatoria de 20 de marzo de 2015.

Segundo.

Por la actora se interpuso demanda en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables al caso, termina suplicando que se anule la resolución recurrida y se acceda a la rectificación.

Tercero.

Por la parte demandada se contestó a la demanda en escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables al caso, termina suplicando que se desestime el recurso.

Cuarto.

No existiendo conformidad en los hechos, se recibió el recurso a prueba; y no solicitado trámite final de alegaciones ni estimar la Sala preciso el trámite, se declaró concluso el procedimiento.

Quinto.

La votación y fallo tuvo lugar el día señalado, habiéndose observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

La solicitud de rectificación se fundaba en que al formular su autoliquidación, la actora olvidó aplicar la corrección del resultado derivada de la reducción prevista por el artículo 23 del TR de la Ley del Impuesto en su redacción vigente a la fecha de los hechos: el 50% de los ingresos derivados de la cesión de activos intangibles, en este caso el Know-how derivado de su amplia experiencia en la construcción de captadores termosolares cedido a una empresa francesa para la construcción de una fábrica en Egipto.

Presentada la solicitud, por acuerdo del órgano de gestión de fecha 13 de junio de 2013, se desestima la misma con fundamento en que no estamos ante un contrato de cesión de activo sino de asistencia para la puesta en marcha de una fábrica aunque en ello la actora ponga en práctica los conocimientos adquiridos por su experiencia industrial.

Interpuesto recurso de reposición, en el que se insistía en la realidad de un contrato de cesión de Know-how, se desestima el mismo con fundamento en que:

"En el presente caso, del contenido del contrato en cuestión y documentación aportada por la recurrente no puede colegirse que la naturaleza del mismo sea exclusivamente la regulada en dicho texto legal, esto es, de cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, pues incorpora la prestación de otros servicios accesorios por la entidad (supervisión de instalaciones y material, entrenamiento de personal, etc., hasta la obtención de un resultado certificado industrialmente), sin distinción en el mismo de la correspondiente contraprestación económica, dado que los beneficios de la reducción sólo alcanzan a los ingresos derivados estrictamente de la cesión de uso de los activos intangibles conformados por la experiencia que se cede. Al respecto, no han sido aportados por la recurrente los registros contables necesarios para determinar los ingresos y gastos, tanto directos como indirectos, que correspondan a los activos intangibles que postula como cedidos."

Contra el anterior acuerdo la actora interpone reclamación económico-administrativa y, transcurrido seis meses desde la interposición, entiende desestimada la reclamación y contra este acto presunto interpone el presente recurso.

Con posterioridad, el 20 de marzo de 2015, se dicta resolución expresa desestimatoria a la que se amplía el presente recurso.

Segundo.

Inadmisibilidad del recurso.- Alega en primer lugar la Abogacía del Estado como motivo de inadmisibilidad, al amparo del artículo 69 c) y e), la inexistencia de actuación administrativo susceptible de recurso y la ausencia de plazo para recurrir. Funda la alegación en que, presentada la reclamación el 6 de noviembre de 2013, conforme al artículo 240 de la LGT, la desestimación por silencio se habría producido el 7 de noviembre de 2014, con lo que, cuando se presenta el recurso el 4 de noviembre de 2014, todavía no había acto presunto, con lo que no se habría agotado la vía administrativa, ni se habría iniciado el plazo para recurrir.

No podemos compartir el argumento de dicha demandada, ya que, sobre ello, ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo en numerosas ocasiones en el sentido de que el recurso prematuro no determina la inadmisibilidad del recurso cuando la Administración se mantiene a lo largo del proceso en una actitud pasiva, dejando transcurrir el plazo del silencio. En definitiva, el silencio es una garantía para el administrado, que le permite acceder al proceso, por lo que la Administración no puede sacar ventaja de su pasividad, mantenida tras la interposición del recurso. Así, en sentencia de la Sala tercera, Sección 5ª, de 14 de noviembre de 2003, recurso de casación 7634/2000, se dice: Por el contrario, la doctrina de esta Sala es favorable a considerar que la interposición prematura de un recurso contencioso administrativo interpuesto contra la desestimación presunta de un recurso administrativo es un defecto subsanable si en el curso del proceso se produce la desestimación expresa de aquél o transcurre el plazo establecido para que pueda considerarse desestimado por silencio presunto. En casos como el presente de interposición anticipada, esta Sala ya ha dicho (Sentencias de 19 de mayo de 2001, 1 de julio de 1998 y 21 de noviembre de 1989, y las que se citan en esta última) que el principio de interpretación conforme a la Constitución de todo el ordenamiento jurídico, reiteradamente proclamado tanto por el Tribunal Supremo como por el Tribunal Constitucional, y que ha sido expresamente recogido en el artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, impone que las normas relativas al ejercicio de los derechos fundamentales hayan de ser interpretadas en el sentido más favorable a la efectividad de tales derechos. Armonizada y complementada tan interpretación con el principio básico de economía procesal, la decisión que se impone es la de rechazar la inadmisibilidad que se pronuncia en la resolución recurrida.

Y eso es lo que ha ocurrido en nuestro caso, en que la Administración ha mantenido una actitud pasiva, tras la interposición del recurso, ya que, a la fecha de interposición de la demanda, el 13 de febrero de 2015, cuando ya había transcurrido ampliamente el plazo para resolver, sigue sin dictar resolución expresa, la que no se remite a

esta Sala hasta el 30 de abril, lo que determina la ampliación del recurso a la misma aunque, en puridad, no sea precisa la misma cuando se limita a confirmar la desestimación presunta.

En consecuencia procede desestimar los motivos de inadmisibilidad alegados.

Tercero.

El artículo 23.1 del TR de la Ley del Impuesto, en la redacción vigente a la fecha de los hechos, establecía que:

Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Sobre ello el TEARA, tras analizar los términos del contrato, a cuyo tenor la actora prestará a ATLANTIC ECET determinados servicios, que se especifican en la cláusula tres, para transmitir su saber hacer en relación con la producción de captadores en las instalaciones egipcias de ATALANTIC, formará y entrenará al personal, asesorará sobre el suministro de materias primas y asesorará durante el procedimiento de auditoría para conseguir el certificado de calidad Solar Keymark, y analizar la cláusula tres, concluye que estamos ante un contrato de transferencia de tecnología de naturaleza mixta, cuyo objeto no es sólo la cesión de activos intangibles conformados por la experiencia, sino que también comprende ayuda especializada para la mejor realización de la actividad, asumiendo una obligación de resultado.

Para ello parte de las afirmaciones que se hacen en sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª, de 30 de mayo de 2002, recurso de casación 1378 1997, a cuyo tenor el know-how es el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, preparatorias o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el know-how es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento de la técnica, que puede ser objeto de cesión en dos formas; frente a ello, por lo tocante al contrato de prestación de asistencia técnica, su contenido es distinto y, desde luego, más amplio que el de know-how. Por asistencia técnica se entiende la ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe. La asistencia técnica puede tener lugar a través de muy diversas prestaciones entre las que, desde luego, puede hallarse el know-how, pero no sólo el know-how. Puede consistir en el adiestramiento o entrenamiento del personal de quien la recibe o en la incorporación transitoria de personal de quien la presta, con igual finalidad formativa; puede consistir en la asunción de una fase (o de parte de una fase) del proceso por quien la presta; puede consistir en ayudas muy concretas (de laboratorio, de control, de relaciones con terceros) a favor de quien la recibe, etc., y, desde luego, puede consistir en la cesión del know-how si a esto se unen otras ayudas. También se hace eco de lo que se dice en sentencia de la misma Sala y Sección de 19 e diciembre de 2002, recurso de casación 9541/1997, acerca de que la asistencia técnica es una modalidad atípica del arrendamiento de obras o servicios en el que la parte queda sometida a una obligación de resultado.

Admitido esto, entiende que de las fases del proceso que recoge la cláusula tres del contrato no queda claro cuales han de entenderse de asistencia técnica y cuales de cesión de know-how, por lo que no se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 23 del TR transcrito.

La demandante admite que estamos ante un contrato mixto de cesión de know-how; pero que dispone de los registros contables, que fueron aportados con el escrito de alegaciones presentado el 5 de junio de 2013, y que

en el contrato se distinguen perfectamente las fases, lo que permite separar las distintas prestaciones. Concretamente de los servicios facturados en 2011 (1.-fase de lanzamiento: análisis de las características de diseño del edificio industrial, maquinaria necesaria y pedidos; 2.-adecuación de la nave industrial; y 3.- compra y recepción de maquinaria) sólo las dos últimas, con un importe facturado de 5.000 euros, podrían entenderse como de prestación de servicios; mientras que la primera, con un importe facturado de 110.000 euros corresponderían a una prestación de cesión de know-how, por lo que procede una reducción de la base de 55.000 euros.

Cuarto.

Así los planteamiento de las partes, la Sala tiene que dar la razón a la Abogacía del Estado. En efecto, aparte de que no es lo mismo ceder un conocimiento que asesorar poniendo en práctica el conocimiento adquirido en la propia experiencia industrial, no puede decirse que, por los documentos aportados la actora disponga de registros contables que permitan identificar los ingresos y gastos correspondientes a los activos objeto de cesión. Así, lo único que se presenta es un un extracto de la cuenta 201 (gastos de primer establecimiento) y una relación, no se sabe de qué cuenta, donde se hace mención a gastos I+D, así como una copia del libro diario donde se mencionan diversos gastos relacionados con ensayos y realización de prototipos; pero eso puede representar gastos en I+D; pero, por sí mismo, no permite determinar ingresos y gastos relacionados con el concreto activo objeto de cesión, que no es una patente ni una concreta innovación industrial, sino una total experiencia adquirida en una concreta empresa.

Pero sobre todo, admitida la existencia de un contrato mixto, no es cierto que por el contrato puedan diferenciarse las contraprestaciones correspondientes a cesión y las correspondientes a prestación de servicios, que la demandante, sin mayor explicación que permita a esta Sala formarse una convicción al respecto, cifra en las cantidades correspondientes en el modo dicho.

Y, por más que examinemos el anexo tercero, no podemos decir que la fase uno sea exclusivamente de transmisión de saber hacer para que el cesionario use por su cuenta ese saber hacer sin intervención del cedente; al contrario, parece ligarse la prestación a la obtención de una capacitación dirigida a la instalación de una planta. El servicio aparece ligado a un resultado que exige la colaboración del cesionario a fin de conseguir definir un proyecto de instalación industrial con la colaboración del personal de la cedente. Y eso tiene las características de una mera asistencia técnica sin perjuicio de que para ello, el personal de ATLANTIC comprueba in situ y se le faciliten los documentos precisos para llevar a cabo esa asistencia. En definitiva la aquí demandante no cede un activo inmaterial para que la adquirente use de él como quiera, sino que la actividad asesora se mantienen mientras que se obtienen determinados reconocimientos y la planta se termina.

Y no debe olvidarse que estamos ante la aplicación de un beneficio que exige a su vez el cumplimiento de determinadas cargas, cuyo incumplimiento determina la pérdida del beneficio.

En consecuencia, incumplida en los términos dichos, las cargas inherentes al disfrute del beneficio, incumplidos los requisitos para el disfrute del mismo, no podemos decir que estemos ante un error que dé lugar a la rectificación de la autoliquidación, por lo que procede a desestimación del recurso.

Quinto.

Desestimándose el recurso, conforme al artículo 139 de la LJ , procede hacer expresa imposición de las costas a la demandante; pero acudiendo a la facultad moderadora que el mismo precepto nos reconoce, procede fijar un máximo por este concepto de 600 euros.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso formulado por la compañía "TERMICOL ENERGÍA SOLAR,S.L." contra la resolución que se dice en el antecedente primero de esta sentencia, haciendo expresa imposición de las costas a la demandante en los términos que se dicen en el fundamento quinto de esta sentencia.

Contra esta sentencia cabe articular recurso de casación, en los términos y con las exigencias contenidas en el art. 88 y ss. LJCA que deberá prepararse por escrito ante esta Sala en plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución.

A su tiempo, devuélvase el expediente con certificación de esta sentencia para su cumplimiento.

Quede el original de esta sentencia en el legajo correspondiente y únase testimonio íntegro a los autos de su razón.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgado, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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