

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066853

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia 159/2017, de 16 de marzo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 207/2014

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Uniones Temporales de Empresas (UTEs).** Consorcio para la realización de obras en el extranjero. La entidad aplicó la exención del art. 50.2 del TR Ley IS por su participación en un consorcio. Según la doctrina de la DGT pueden acogerse a la exención las rentas procedentes del consorcio, no los beneficios de la entidad en sus operaciones con el consorcio. Para comprobar las rentas del consorcio, la Administración requirió la contabilidad de éste. La documentación aportada se estima insuficiente para probar las rentas que corresponden a la entidad en los beneficios del consorcio. **Deducción por actividades de exportación.** Gastos de propaganda y apertura de mercados. Posibilidad de comprobar ejercicios prescritos si sus efectos inciden en ejercicios no prescritos. Quedan excluidos los gastos previos de preparación de la oferta. Para que los gastos de personal que han viajado al extranjero fuesen deducibles sería necesario separar los producidos hasta la confección de la oferta de los propios de fomento de la actividad exportadora. **Escisión.** Compensación de bases negativas y deducción de cuotas pendientes de la sociedad escindida. La entidad escindida distribuyó las bases negativas en función de las unidades de negocio que las generaron. Aunque la DGT ha concluido que la distribución debe hacerse en función de la actividad que la generó, esto requiere una acreditación suficiente, por lo que en el caso de que no se pruebe, la cuantía de las bases negativas y deducciones a compensar será la que corresponda a la proporción del patrimonio escindido que recibió en la escisión. **Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica (I+D+i).** Falta de memorias fiscales de ciertos proyectos. No procede la sanción por motivación insuficiente, pues la Administración fundamenta la culpabilidad en los mismos hechos y razones que han motivado la regularización.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 25, 37, 48, 50 y 90.  
Ley 230/1963 (LGT), arts. 23, 64, 77, 79, 109, 114, 115 y 179.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 66, 105, 115 y 179.  
Código Civil, arts. 3, 4, 1.214 y 1.227.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.  
Constitución española, arts. 14 y 31.  
Ley 43/1995 (Ley IS), art. 34.

**PONENTE:**

Doña Trinidad Cabrera Lidueña.

Magistrados:

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

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000207 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02660/2014

Demandante: TÉCNICAS REUNIDAS S.A.

Procurador: IGNACIO RODRÍGUEZ DÍEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a dieciseis de marzo de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 207/2014 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador Don Ignacio Rodríguez Díez, en nombre y representación de la entidad TÉCNICAS REUNIDAS S.A. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 15.697.917,85 euros. Es Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, quien expresa el criterio de la Sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La parte actora interpuso, con fecha 21 de mayo de 2014, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de enero de 2014, por la que se estiman parcialmente las reclamaciones económico administrativas formuladas contra los siguientes actos Administrativos, todos ellos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT:

a) Acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicio 2004, dictada el 16 de diciembre de 2010 y del que se deriva una cuantía total a ingresar de 1.074.439,80 euros.

b) Acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicio 2005, dictado el 16 de diciembre de 2010 y del que se deriva una cuantía total a ingresar de 5.912.752,01 euros.

c) Acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicio 2006, dictado el 16 de diciembre de 2010 y del que se deriva una cuantía total a ingresar de 4.895.587,18 euros.

d) Acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicio 2007, dictado el 16 de diciembre de 2010 y del que se deriva una cuantía total a ingresar de 740.864,52 euros.

e) Acuerdo por el que se impone sanción derivada de la regularización por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicio 2004, de fecha 28 de julio de 2011 e importe a ingresar de 458.840,53 euros.

f) Acuerdo por el que se impone sanción derivada de la regularización por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicio 2005, de fecha 28 de julio de 2011, e importe total a ingresar de 2.209.786,576 euros.

g) Acuerdo por el que se impone sanción derivada de la regularización por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicio 2006, de fecha 11 de agosto de 2011, e importe total a ingresar de 316.587,85 € euros.

h) Acuerdo por el que se impone sanción derivada de la regularización por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicio 2007, de fecha 11 de agosto de 2011, e importe total a ingresar de 89.059,39 euros.

## **Segundo.**

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 10 de octubre de 2014, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia estimatoria que declare la nulidad de la Resolución recurrida y la regularización de la que trae causa el presente procedimiento.

## **Tercero.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito de 12 de noviembre de 2014 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó la desestimación del presente recurso.

## **Cuarto.**

No habiéndose recibido el pleito a prueba, se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 2 de marzo de 2017, en el que efectivamente tuvo lugar.

## **Quinto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

### Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad TÉCNICAS REUNIDAS S.A. la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de enero de 2014, por la que se estiman parcialmente las reclamaciones económico administrativas formuladas contra los Acuerdos de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007; y contra los Acuerdos de Imposición de Sanción ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007, derivados de la regularización contenida en las correspondientes liquidaciones.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. El día 10 de octubre de 2008 se iniciaron actuaciones inspectoras frente al Grupo Fiscal 12/1993, cuya sociedad dominante es Técnicas Reunidas SA, relativas entre otros conceptos, al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007. La duración máxima del procedimiento inspector se amplió a 24 meses mediante Acuerdo de fecha 14 de julio de 2009, notificado al obligado tributario el día 20 de julio de 2009. A resultas de dichas actuaciones de comprobación, en fecha 13 de septiembre de 2010 se formalizaron diversas Actas de Inspección, de las que fueron suscritas en disconformidad 4 Actas por el Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Consolidación fiscal, ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007.

En dichas Actas se propuso la siguiente regularización:

Respecto de la sociedad dominante TÉCNICAS REUNIDAS S.A.

a) Cuotas del Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1984 y 1985 derivadas de Actas de inspección.

Al comienzo del ejercicio 2004 en la cuenta 14200 "Provisiones para responsabilidades" figuraban contabilizadas unas dotaciones de provisiones por Actas de inspección incoadas el 14 de abril de 1989 correspondientes a los ejercicios 1984 y 1985 que el obligado tributario ajustó positivamente en la declaración del impuesto, quedando así anulado el efecto fiscal de las mismas. En el ejercicio 2004, la sociedad efectuó un ajuste fiscal negativo por importe de 111.272,34 euros por el pago de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades que figuraban en dichas actas, efectuado el 18 de noviembre de 2003.

En el Acta se propone la no deducibilidad de esta partida.

b) Participación en el Consorcio TUPRAS-KIRIKKALE.

La sociedad consignó en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 un ajuste negativo al resultado contable por la imputación del resultado del consorcio TUPRAS KIRIKKALE, en las cuantías señaladas en el siguiente cuadro, acogiéndose al método de exención de los artículos 48 y 50 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que establecen que las empresas miembros de las UTES y otras figuras similares que operen en el extranjero podrán acogerse al método de exención.

Ejercicio	Ajuste por imputación
2005	-1.077.225,00 €
2006	-2.417.294,39 €
2007	-566.599,35 €

En relación con este Consorcio consta la existencia de:

- Acuerdo de 29 de septiembre de 2003 para obtener la adjudicación del proyecto DHP-CCR de refinería de la entidad TURKIYE PETROL RAFINERILERI AS en Kirikkale (Turquía). Este contrato se suscribe entre la sociedad y las entidades LG ENGINEERING & CONSTRUCTION CORP, GAMA ENDÜSTRİ TESİSLERİ İMALAT VE MONTAJ AS y ALSİM ALARKO SANAYİ TESİSLERİ VE TİCARET AS.

- Contrato con TURKIYE PETROL RAFINERILERI AS de 7 de julio de 2004.

- Acuerdo Detallado de Consorcio de 7 de septiembre de 2004.

- Contrato de Joint Venture entre TÉCNICAS REUNIDAS SA y LG ENGINEERING & CONSTRUCCIÓN CORP de 8 de enero de 2005.

La AEAT concedió el 7 de junio de 2005 la aplicación del método de exención para el consorcio formado para la adjudicación del proyecto DHP-CCR por las cuatro entidades antes citadas.

En el Acta no se admiten los ajustes negativos realizados en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 correspondientes a rendimientos derivados de este Consorcio, por considerar la Inspección que no está justificado por documentos referidos a ingresos y gastos del consorcio, no habiéndose aportado una contabilidad que permita determinar sus resultados e imputar el 40% correspondiente a TÉCNICAS REUNIDAS S.A.. Además, el acuerdo administrativo de concesión de la exención se refiere al consorcio para la adjudicación del proyecto DHP-CCR por cuatro entidades, mientras que el ajuste se practica en base a una cuenta común correspondiente a un consorcio diferente entre TÉCNICAS REUNIDAS S.A. y LG ENGINEERING & CONSTRUCCIÓN CORP, con un ámbito distinto.

c) Deducción por actividad exportadora.

El obligado tributario determinó las bases de la deducción por actividad exportadora generada en los ejercicios 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007 incluyendo gastos de viajes y publicidad (transporte, locomoción, hoteles, comidas), gastos de personal, gastos generales, asesores y facturación intragrupo. Detallándose en el cuerpo de las Actas de disconformidad correspondientes a los ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007 los importes de los diversos conceptos integrados en la base de dicha deducción para cada uno de los ejercicios citados.

En las Actas se minora la base de deducción en partidas correspondientes a gastos respecto de los cuales no se ha acreditado que su imputación, realizada según porcentaje fijado por la empresa, responda al concepto de fomento de la actividad exportadora para lograr la adjudicación de un contrato. En cuanto a los gastos por asesoramiento, se minora la base de deducción en el importe correspondiente a los mismos por no haber acreditado el obligado tributario que la actividad de los asesores sea la de fomentar la actividad exportadora mediante la preparación de ofertas concretas. Tampoco se admiten como base de deducción los importes facturados por otras empresas del grupo cuando corresponden a los conceptos anteriores. De esta forma, la base de deducción comprobada sólo incluye los gastos de viaje y publicidad.

d) Deducción por gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

El obligado tributario generó deducciones por este concepto en los años 2002, 2003, 2004 y 2005 por diversos proyectos descritos en el cuerpo de las Actas de disconformidad correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005. En las mismas se hace mención a que en ninguno de los proyectos allí reflejados ha sido objeto de patente de ninguna clase, así como las circunstancias de falta de petición de informe al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio o consulta tributaria.

Esta deducción no se admite respecto de proyectos de los que no se ha aportado documentación acreditativa, que están destinados a clientes determinados, o que no reúnen las características propias del concepto investigación y desarrollo. Sin perjuicio de la aplicación, en algunos proyectos, de la deducción por innovación tecnológica.

Respecto de la Sociedad Dominada INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A.

a) El obligado tributario consignó ajustes al resultado contable en sus declaraciones individuales por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006, en aplicación de los artículos 48 y 50 TRLIS que establecen que las empresas miembros de las UITES y otras figuras similares que operen en el extranjero podrán acogerse al método de exención. En dichos ajustes se incluyen sendos ajustes negativos individuales por la imputación del resultado del consorcio OURHOUD, acogiéndose al método de exención de los artículos 48 y 50 TRLIS por los importes que se recogen en el siguiente cuadro:

Ejercicio Ajuste por imputación Consorcio OURHOUD

2004 2005 2006 - 2.850.110,00 €

- 10.400.053,23 €

1.091.609,57 €

Este consorcio se formalizó en el año 2000 entre la entidad japonesa LGC CORPORATION (77,14%) e INITEC TECNOLOGÍA SA (22,86%), y tiene por objeto la realización bajo la modalidad "llave en mano" de las instalaciones de producción de aceite de campo en Ourhoud en Argelia, de acuerdo con contrato entre el consorcio y la entidad OURHOUD ORGANIZATION creada con la finalidad de dirigir la realización de las operaciones en los campos de petróleo de Ourhoud. La Dirección General de Tributos concedió el 27 de junio de 2002 la aplicación del método de exención para dicho consorcio.



En escritura pública de 22 de septiembre de 2004 se formalizó la escisión total de INITEC TECNOLOGÍA S.A., entidad en la que TÉCNICAS REUNIDAS S.A. participaba en un 50% del capital social. El patrimonio de la sociedad escindida se traspasó a cuatro sociedades de nueva creación: INITEC INFRAESTRUCTURAS S.A. (11%), INITEC INDUSTRIAL S.A. (39%) (posteriormente denominada INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A.), INITEC NUCLEAR S.A. (25%) e INITEC ENERGÍA S.A. (25%). Las dos primeras entidades se adjudicaron a TÉCNICAS REUNIDAS S.A. por su participación en el capital de la sociedad escindida. En el patrimonio percibido por INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A. se incluye la participación de la sociedad escindida en el consorcio Ourhoud.

En las Actas se eliminan los ajustes efectuados en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 por el obligado tributario respecto a las rentas correspondientes al consorcio OUHROUD, dado que la no aportación ni de contabilidad ni de los cálculos realizados respecto de los ingresos y gastos del consorcio para la determinación del rendimiento considerado exento por TÉCNICAS REUNIDAS S.A., supone que no queden acreditado el derecho a practicarse dicho ajuste por el importe consignado en su declaración. La Inspección hace constar que en fase de alegaciones previas al Acta se han aportado datos que explican numéricamente los ajustes practicados, pero que a su juicio en modo alguno justifican el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación del método de exención.

b) En el ejercicio 2005, la sociedad dotó contablemente una cantidad global de 6.000.000 euros con abono a una provisión para responsabilidades, para responder de posibles reclamaciones de los clientes en relación con la terminación y buen funcionamiento de diversos proyectos acabados, de las que 2.060.000 euros corresponden al proyecto Ourhoud. Esta cuantía corresponde al coste estimado de reparación de diversos problemas detectados en la planta, y su importe no se ajustó positivamente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005. Su importe está relacionado con el ajuste negativo realizado en el mismo ejercicio consignado en el cuadro al inicio de este epígrafe. El resto de la provisión para responsabilidades sí fue ajustado positivamente en el ejercicio. En cuanto a la provisión por Ourhoud, no fue revertida contablemente en los ejercicios 2006 ni 2007.

Se determina la no deducibilidad de esta dotación

Respecto de la escisión de INITEC TECNOLOGÍA S.A.

a) Bases imponibles negativas de INITEC TECNOLOGÍA S.A. pendientes de compensar.

A resultas de esta escisión, el patrimonio de la sociedad escindida se traspasó a cuatro sociedades de nueva creación: INITEC INFRAESTRUCTURAS, S.A. (11%), INITEC INDUSTRIAL, S.A. (39%), posteriormente INITEC PLANTAS INDUSTRIALES, S.A., INITEC NUCLEAR, S.A. (25%) e INITEC ENERGÍA, S.A. (25%). Las dos primeras entidades se adjudicaron a TÉCNICAS REUNIDAS, S.A. por su participación del 50% en el capital social de la sociedad escindida.

En consecuencia, el Grupo 12/93 declaró en el ejercicio 2004, modelo 220, bases imponibles negativas pendientes de compensar generadas por sociedades en ejercicios anteriores a su incorporación al grupo por importe de 5.218.741,27 euros.

La Inspección considera que la distribución de dichas bases entre las dos sociedades receptoras de la escisión, 411.553,12 euros a INITEC INFRAESTRUCTURAS S.A. y 4.807.188,15 euros a INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A. es incorrecta por cuanto considera que las entidades receptoras pueden compensar las bases negativas de la sociedad escindida únicamente en la proporción en que reciben el patrimonio de esta última. La sociedad dominante del grupo fiscal aporta como justificación del criterio de reparto un acuerdo privado de los socios. Adicionalmente, la Inspección estima que deben reducirse las bases a compensar en 1.385.646 euros, importe correspondiente a la diferencia entre las aportaciones realizadas al capital social por TÉCNICAS REUNIDAS S.A. (7.275.000 €, que se produce mediante aumento de capital de fecha 1 de abril de 2004, con cargo a reservas) y el valor contable de la participación por parte de TÉCNICAS REUNIDAS SA. (5.889.354 euros).

b) Deducciones en cuota de INITEC TECNOLOGÍA S.A. pendientes de aplicar.

INITEC TECNOLOGÍA S.A. había declarado una serie de deducciones en la cuota generadas en los ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003 por los conceptos Doble Imposición de dividendos/Innovación tecnológica, Gastos de formación profesional y Donaciones a entidades sin ánimo de lucro. El Grupo 12/93 no declaró deducciones en cuota pendientes de aplicar procedentes de la escisión total de INITEC TECNOLOGÍA S.A. en el ejercicio 2004, pero sí en el ejercicio 2005, imputándolas a las sociedades resultantes de la escisión por los importes y conceptos que se detallan en el cuerpo del Acta A02 del ejercicio 2004.

La Inspección considera que las deducciones en cuota pendientes de aplicación procedentes de la sociedad escindida INITEC TECNOLOGÍA S.A. deben distribuirse entre las sociedades resultantes de la escisión en base a la proporción en que han recibido su patrimonio en la operación de escisión. En la regularización propuesta, las

deducciones se aplican en el ejercicio 2004, en lugar de en el ejercicio 2005, tal y como había hecho el Grupo fiscal en la declaración presentada por dicho ejercicio.

2. Tras la presentación de los correspondientes escritos de alegaciones, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó, el 16 de diciembre de 2010, sendos Acuerdos de Liquidación confirmando la propuesta inspectora.

De los Acuerdos referidos, que fueron notificados el día 17 de diciembre de 2010, resultan las siguientes cuantías a ingresar:

Ejercicio Cuota Intereses Total a ingresar

2004	2005	2006	2007	821.	932,1	2	€ 4.702.553,17	€ 4.081. 566,30	€ 654.014,91	€ 252.507,68	€
1.210.198,84	€ 814.020,88	€ 86.849,61	€ 1. 074.439,80	€ 5.912.752,01	€ 4.895.587,18	€ 740.864,52	€				

3. A resultas de esta regularización, se iniciaron por la oficina gestora cuatro expedientes sancionadores, por considerar la Administración que parte de los hechos que motivaron dicha regularización eran susceptibles de constituir infracción tributaria. En particular, los siguientes:

a) Regularización del ajuste fiscal negativo practicado por TÉCNICAS REUNIDAS S.A. en el ejercicio 2004 por pago de cuotas derivadas de. Acta de Inspección por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1984 y 1985.

b) Regularización de la deducción por actividades exportadoras.

c) Regularización de la deducción por investigación y desarrollo.

d) Regularización de los ajustes derivados de la imputación de resultados de los Consorcios OURHOUD y TUPRAS-KIRIKKALE.

e) Regularización de la provisión para responsabilidades dotada en el ejercicio 2005 por posibles reclamaciones de clientes en relación con el proyecto OURHOUD.

f) Regularizaron correspondiente a bases imponibles negativas y deducciones en cuota procedentes de la escisión de INITEC TECNOLOGÍA SA.

Tras la concesión del preceptivo trámite de audiencia y análisis de las alegaciones presentadas, la oficina gestora dictó en fecha 28 de julio de 2011 (ejercicios 2005 y 2004) 11 de agosto de 2011 (ejercicios 2006 y 2007), los siguientes Acuerdos de imposición de sanción:

- A23 75974176 por Impuesto sobre Sociedades 2004 e importe de 458.840,53 euros.

- A23 75974334 por Impuesto sobre Sociedades 2005 e importe de 2.209.786,57 euros.

- A23 75974720 por Impuesto sobre Sociedades 2006 e importe de 316.587,85 euros.

- A23 75974903 por Impuesto sobre Sociedades 2007 e importe de 89.059,39 euros.

Los referidos Acuerdos fueron notificados en fecha 28 de julio de 2011 (2004 y 2005) 11 de agosto de 2011 (2006 y 2007).

4. Frente a los mencionados Acuerdos de liquidación y sancionadores la actora interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que acumuladas fueron parcialmente estimadas por Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de enero de 2014, objeto del presente recurso.

## Segundo.

Las cuestiones que, a tenor del escrito de demanda, se suscitan en el presente proceso son las siguientes:

a) procedencia de la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.2 del TRLIS a los rendimientos derivados del Consorcio OURHOUD; b) procedencia de la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.2 del TRLIS a los rendimientos derivados del Consorcio TUPAS-KIRIKKALE; c) incorrecta regularización de las deducciones por actividad exportadora deducción por actividades exportadoras; d) asignación de créditos fiscales a INITEC INFRAESTRUCTURAS S.A. y 4.807.188,15 euros a INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A. como consecuencia de la escisión total de INITEC TECNOLOGÍA S.A.; e) indebida regularización de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo; y f) nulidad de las sanciones impuestas por falta de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en los Acuerdos Sancionadores y por inexistencia de culpabilidad.

En cuanto al primer motivo de impugnación de la demanda, como se ha señalado en el Fundamento de Derecho precedente, la Inspección eliminó los ajustes efectuados en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 por la actora

respecto a las rentas correspondientes al consorcio OUHROUD, por la falta de acreditación de las rentas procedentes de este consorcio, susceptibles de exención, pues la recurrente no aportó la contabilidad ni los cálculos realizados respecto de los ingresos y gastos del consorcio para la determinación del rendimiento considerado exento por TÉCNICAS REUNIDAS S.A.

Durante los ejercicios objeto de comprobación la referida exención estaba regulada en los artículos 48 y 50 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En la redacción vigente en los ejercicios regularizados, el artículo 50 TRLIS establecía que

" 1 Las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta ley. Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención.

2. Las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse a la exención respecto de las rentas procedentes del extranjero.

Las entidades deberán solicitar la exención al Ministerio de Hacienda, aportando información similar a la exigida para las uniones temporales de empresas constituidas en territorio español.

3. La opción por la exención determinará su aplicación hasta la extinción de la unión temporal. La renta negativa obtenida por la unión temporal se imputará en la base imponible de las entidades miembros. En tal caso, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las empresas miembros integrarán en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

4. Lo previsto en el presente artículo no será aplicable en aquellos períodos impositivos en los que el sujeto pasivo realice actividades distintas a aquéllas en que debe consistir su objeto social".

En el escrito de demanda, la actora, en defensa de su pretensión, explica detalladamente que se han cumplido la totalidad de los requisitos establecidos en el apartado 2 del mencionado artículo para la aplicación de la exención objeto de la regularización.

Entre estos requisitos, debe destacarse que mediante Acuerdo de la Dirección General de Tributos de 27 de junio de 2001 el Ministerio de Hacienda concedió el método de exención " por los resultados obtenidos por su participación en la Joint venture".

Sostiene, además, que las cantidades a las que aplicó la exención eran, como exige el mencionado precepto, rentas procedentes del extranjero. Entiende que el beneficio fiscal es aplicable tanto a las rentas obtenidas por la participación en el consorcio como aquellas facturadas directamente al cliente final.

Por el contrario, la Resolución del TEAC combatida confirma el criterio de la Inspección, que denegó la aplicación de la exención por la falta de acreditación de las rentas procedentes de la participación de INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A. en el consorcio, al considerar que, conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos, lo que puede acogerse al método de exención son las rentas procedentes del consorcio (el beneficio del consorcio en la parte que resulte atribuible a la actora) no los beneficios de la recurrente en sus operaciones con el consorcio (facturación al consorcio o, directamente, al cliente final).

La Sala comparte la interpretación que efectúa la Administración, pues así resulta del artículo 50 del TRLIS (en su apartado 3, además, se habla de la renta " obtenida por la Unión Temporal ") y de los términos del acuerdo de concesión del método de exención. Por ello, la actora podía aplicar la exención a las rentas procedentes del extranjero obtenidas por su participación en el consorcio, esto es, los beneficios del consorcio que se le imputen o se le atribuyan, pero quedan excluidas del ámbito de la exención las rentas derivadas de los servicios que preste al consorcio. En otro caso, disfrutarían del beneficio fiscal los beneficios de cada uno de los componentes, no los del Consorcio, como prevé la Ley.

Esta interpretación no supondría, al contrario de lo argumentado en la demanda, una doble tributación de las rentas no exentas, pues la actora pudo aplicar los mecanismos previstos en la Ley para evitar la doble imposición (la exención del artículo 22 o la deducción del artículo 31 del TRLIS).

Partiendo de la mencionada interpretación, y con el objeto de comprobar la renta total generada y la parte proporcional correspondiente en función de la participación de INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A. en el



Consortio, la Inspección en el procedimiento de comprobación solicitó reiteradamente a la actora los documentos contables del consorcio.

Los requerimientos de información no fueron atendidos (así consta en las diligencias números 4 a 7, extendidas desde el 5 de febrero al 9 de septiembre de 2009), y posteriormente en un escrito presentado el 13 de agosto de 2010 (denominado de alegaciones previas a las Actas de inspección), la actora manifestó que

" ÚNICA.- A los efectos de justificar a través del correspondiente contable las rentas obtenidas por el consorcio Ourhoud y su consiguiente exención en sede de INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A. en el período 2004-2006, se adjunta como Anexo al presente escrito documento justificativo de los resultados obtenidos por el consorcio durante el citado período y de los ajustes practicados en sede de INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A. Asimismo, se aportan los anexos que contienen el soporte contable de lo dispuesto en dicho documento ".

En el apartado 2 ("acreditación de los ajustes realizados") del documento elaborado por el Departamento Financiero de la demandante en agosto de 2010 ("análisis de consorcio Ourhoud"), adjuntado al mencionado escrito de alegaciones, se trata de demostrar el detalle de los ajustes practicados en relación con esta exención durante los ejercicios 2004 a 2006 en sede de INITEC PLANTAS INDUSTRIALES SA con el siguiente cuadro (reproducido en el escrito de demanda).

2004 2005 2006 Total

Ventas proyecto (ingreso) 3.570.996,02 -107.970,45 129.048.812,60

Costes proyecto (gasto) -148.598,58 -239.96554 98.883.303,91

Venta anticipada constituida (menor Ingreso) -11.716.379,66 -28.754.780,76

Venta anticipada anulada (ingreso) 11.142.092,21 11.716.379,68 28.754.780,76

Efecto neto en resultados 2.850.109,99 11.368.443,67 30.165.508,69

Ajuste en sede de Initec industrial 2.850.109,89 10.400,053,23 -1.091.609,57 28.105.508,68

Diferencia -0,10 -968.390,44 -10.969,57 -2.060.000,01

En justificación de estos datos, la parte adjuntó los siguientes documentos:

- Extracto del balance de escisión de Initec Tecnología y el balance de comprobación de esta entidad a diciembre de 2003, para la comprobación del saldo de la cuenta "Anticipos recibidos por pedidos" (desglosado en el escrito presentado), en el que 17.748.438 euros corresponden a "Anticipos de clientes por ventas", y 11.142.092 euros a una venta anticipada contabilizada durante el ejercicio 2003 por el proyecto Ourhoud, sin más apoyo documental que copia de unas anotaciones contables que dicen corresponder a la venta anticipada del ejercicio 2003 y su reversión en el ejercicio 2004. También se aporta el soporte contable de la venta anticipada del ejercicio 2005, sin mayor detalle.

- Balance de comprobación de INITEC INDUSTRIAL de los meses de diciembre de 2004 y diciembre de 2005, con el importe contabilizado como costes y ventas totales del proyecto para ambos ejercicios sombreado, como justificación de la facturación del consorcio y de los costes incurridos en estos ejercicios.

- Escrito en el que se desglosa la dotación de una provisión por importe de 6.000.000 euros en el año 2005, de la que 2.060.000 euros se dice corresponden al Proyecto Ourhoud, por diversos conceptos que se detallan, sin documentación justificativa ni de conceptos ni de importes.

A la vista de esta documentación, que detalla los ajustes practicados pero que en modo alguno acredita la realidad y la composición de los gastos e ingresos obtenidos por INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A. por su participación en el consorcio, entendemos procedente la regularización de los ajustes cuestionados.

Cabe señalar que en las condiciones especiales firmadas el 22 de febrero de 2001 del Acuerdo de Joint Venture de 31 de agosto de 2000, se establece la forma en la que se determinarían los beneficios o pérdidas del consorcio, diferenciando la parte de "co-explotación" y la de "costes adicionales de equipos y materiales" en los que cada parte sería responsable de su parte. También se prevé la llevanza de un libro registro de cuentas común, en el que se registrarían las pérdidas o ganancias de la compra de equipos, materiales o servicios bajo el ámbito de trabajo de co-explotación. Pues bien, la recurrente no ha aportado el libro de cuentas común ni ningún otro documento acreditativo de las rentas del consorcio.

Por ello, en contra de lo afirmado en la demanda, no se trata de exigir uno u otro modo de contabilidad de las actividades del consorcio. La regularización obedece a una falta absoluta de prueba de los beneficios obtenidos por el consorcio que hayan correspondido a la actora por su participación en el mismo, lo que impide la aplicación del beneficio fiscal.

Es preciso recordar, que en relación con la carga de la prueba en el ámbito tributario, el Tribunal Supremo, en Sentencias como la de 24 de mayo de 2012 (Recurso de Casación Núm. 2233/2010), entre otras muchas, ha señalado que " Esta Sala ha puesto de manifiesto al respecto que, salvo excepciones, corresponde a los obligados tributarios la acreditación del cumplimiento de los requisitos y circunstancias que dan derecho a acogerse a cualquier beneficio fiscal. Sentencia de 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2818/2008), donde reiteramos que «[e]n nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en el actual art. 105.1 de la Ley de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos ( sentencias de 25 de septiembre de 1992, 14 de diciembre de 1999 y 28 de abril de 2001 ) » ( Sentencia de 5 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 2739/2002), FD Tercero ; en el mismo sentido, Sentencias de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 691/2003), FD Quinto ; de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4545/2004), FD Duodécimo ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1733/2003), FD Quinto ; de 17 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 6603/2003), FD Cuarto A); de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 8460/2003), FD Tercero ; y de 7 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 4948/2005), FD Tercero)» (FD Sexto) ".

En la Sentencia de 19 de enero de 2012, el Alto Tribunal indica que " a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto según la sentencia citada la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil . La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el <<onus probandi>>. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 de la Ley General Tributaria, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas>>".

El precepto indicado guarda estrecha relación con el 114 de la misma Ley General Tributaria, a cuyo tenor, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, obligación que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del antiguo artículo 1214 del Código Civil, actual artículo 217 de la L.E.C., precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor>>".

Efectivamente, en la citada STS de 17 de marzo de 1995 se señala que <<procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994 >>".

La función que desempeña el actual art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil es la de determinar para quien se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.

En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria,

la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria : "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley , "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado deba llevarse a cabo a la luz de lo que dispone el artículo 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a probar la fehaciencia de su fecha, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero ".

En el presente caso, la Inspección efectuó los referidos ajustes, ante la insuficiencia de la documentación aportada por el obligado tributario (tras el análisis efectuado en las actuaciones de comprobación), y rechazando las alegaciones formuladas por la parte a las actas de disconformidad. Las pretensiones de la actora tampoco fueron atendidas por el TEAC. Por ello, teniendo en cuenta los criterios expuestos que rigen la carga de la prueba, es claro que en sede judicial la recurrente debió hacer el esfuerzo probatorio que la ocasión demandaba, y no limitarse a efectuar alegaciones con el único sustento probatorio de los apuntes contables ya examinados por la Inspección, dado que era a ella a la que correspondía acreditar los hechos constitutivos de su pretensión.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que, como señala el Abogado del Estado, los beneficios fiscales determinan la aplicación estricta de las normas que les son de aplicación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley General Tributaria , a cuyo tenor " No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones y bonificaciones ".

La Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2016 (Recurso de Casación nº 2876/2014 ) señala en este sentido que "Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts 23.2 LGT (1963 ) y 12 y 14 de la LGT (2003 ) - que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts 3.1 y 4.2 del Código Civil - la que establece el carácter restrictivo con el que deben de interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la excepción singular de la obligación general de contribuir - generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1- CE que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador.

Todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución , en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la misma.

Así lo establece, como indica la sentencia recurrida, la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional al señalar que «como en toda interpretación de las normas relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad ( artículo 14 de la Constitución ), en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la propia Constitución ».

En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que «el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente», doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995 ) al decir que «el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria», lo cual constituye «una situación privilegiada ( STS de 23 de enero de 1995 ), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 --y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio -- de la Ley General Tributaria».

En el mismo sentido ha señalado el Tribunal Supremo ( STS 7 de diciembre 1999 ) que «el artículo 24 de la Ley General Tributaria obliga a una interpretación estricta del ámbito del hecho imponible y de las exenciones y

bonificaciones ... cuando, además, "si la Ley no distingue no debemos distinguir", resulta contradictorio con la interpretación estricta a la que acaba de hacerse mención». Por su parte la STS de 13 de abril de 2000 reitera «el principio de interpretación restrictiva de las normas relativas a beneficios tributarios »".

### Tercero.

En cuanto a la aplicación del beneficio fiscal regulado en el artículo 50.2 en relación con el consorcio empresarial denominado TUPAS-KIRIKKALE, los Acuerdos de Liquidación de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 procedieron a su regularización por las mismas razones expuestas sobre la regularización del Consorcio Ourhoud, relativas a la falta de justificación de las rentas derivadas de la participación de la actora en este consorcio; así como por entender que los rendimientos derivados del ejercicio de su actividad en el extranjero no se encuentran amparados por el acuerdo administrativo de concesión de la exención.

La actora reproduce las alegaciones esgrimidas en el Fundamento de Derecho anterior sobre la aplicación de la referida exención a la totalidad de las rentas procedentes del extranjero, y a que el consorcio no estaba obligado a llevar una contabilidad separada.

En la demanda se enumera la documentación aportada en el procedimiento de comprobación a fin de justificar la exención aplicada (detalle de costes y facturación del Proyecto Kirikkale a 31 de diciembre de 2005; contabilidad analítica de costes de la actora, así como detalle y diferencias de costes y ventas devengadas relacionadas con el Proyecto Kirikkale de los ejercicios 2005, 2006 y 2007; detalle de los activos y pasivos de la cuenta común que compartían Técnicas Reunidas con LG de los ejercicios 2005 a 2009; y escrito en el que se incluye un resumen del resultado contable atribuible a la actora por su participación en el Proyecto DHP-CCR durante el periodo 2005-2009), y se señala que la por la naturaleza de este Consorcio (que no desarrollaba una actividad separada sino que cada uno de sus miembros asumió una parte del proyecto) no existió una contabilidad propia, siendo cada uno de sus partícipes quienes registraron en sus estados contable las rentas derivadas de su participación en el proyecto.

Las alegaciones de la actora no pueden admitirse, pues, como hemos señalado en relación con el Consorcio Ourhoud y resulta de la concesión de exención de la Agencia Tributaria, el método de exención sólo es aplicable a los resultados obtenidos por la participación en dicho consorcio a los miembros del mismo, no a los resultados internos obtenidos por cada uno de ellos por las operaciones con el consorcio, por lo que los documentos aportados de la contabilidad de la actora no justifican de modo suficiente la renta derivada de la participación de Técnicas Reunidas susceptibles de exención. A ello hay que añadir que, tampoco en relación con este ajuste, la actora ha solicitado ni ha aportado prueba que pudiera acreditar que las rentas a las que ha aplicado el beneficio fiscal derivan de su participación en el Consorcio.

Por otra parte, la concesión de la exención (solicitada el 24 de mayo de 2005) fue otorgada a la recurrente " por los resultados obtenidos por su participación en dicho Consorcio " el 7 de junio de 2005 , sobre la base del Acuerdo de 29 de septiembre de 2003 suscrito entre la actora y las entidades LG ENGINEERING & CONSTRUCTION CORP, GAMA ENDÜSTRI TESİSLERİİMALAT VE MONTAJ AS y ALSİM ALARKO SANAYİ TESİSLERİ VE TİCARET AS y el contrato con TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ AS de 7 de julio de 2004, adjuntados en la solicitud.

La Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección no tuvo en cuenta, por tanto, al adoptar el acuerdo de concesión, el contrato de fecha 7 de septiembre de 2004 que define los ámbitos de trabajo, los derechos y obligaciones de cada uno de los componentes del consorcio, ni el acuerdo de joint venture suscrito entre TÉCNICAS REUNIDAS y la sociedad coreana LG ENGINEERING & CONSTRUCTION CORP en enero de 2005, en el que se establece que la demandante tendría una participación del 40%.

El hecho de que la AEAT no dispusiera de todos los acuerdos suscritos para el desarrollo del proyecto, a pesar de que en el momento de la solicitud ya habían sido firmados, llevó a la Inspección a entender que el acuerdo de concesión del método de exención del artículo 50.2 no ampara las rentas obtenidas por la actora por su participación en el Consorcio referido.

A juicio de la Sala, el criterio de la Inspección ratificado por el TEAC es acertado, pues el método de actuación de los miembros en el Consorcio y el reparto de ingresos y gastos fijado en el Acuerdo inicial de 29 de septiembre de 2003 es modificado en el acuerdo de joint venture suscrito entre LG y la actora en enero de 2005, habiéndose concedido la exención con fundamento en el contrato de 29 de septiembre de 2003. Así, en dicha concesión se señala que " de acuerdo con las cláusulas contenidas en el contrato de colaboración antes referido,



existe una gran similitud con las características de las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982 antes referida, siendo su objeto coincidente al de estas figuras asociativas "

El documento constitutivo del consorcio Kirikkale (acompañado a la solicitud ante la AEAT) determina que cada parte se hará cargo de sus propios ingresos y gastos. En cambio, el punto 10.1 del contrato de joint venture de 2005 establece que " LG y TR han acordado ejecutar el ámbito de trabajo de la joint venture sin establecer una entidad jurídica separada, aunque las actividades del ámbito de trabajo de la joint venture entre las partes serán realizadas de la misma forma que si fueran llevadas a cabo por una entidad separada ". Se señala, además, que los ingresos y los gastos en que incurrieran estas sociedades se registrarán en libros de contabilidad separados " de igual manera que si el ámbito de trabajo de la joint venture fueran llevados a cabo por una entidad aparte ".

En cambio, tras la firma del nuevo contrato de 2005, Técnicas Reunidas y LG son responsables conjuntamente de una parte de los trabajos y se reparten los beneficios o pérdidas que se deriven del mismo, por lo que no puede entenderse que el contrato de joint venture sea un mero desarrollo del contrato de creación del consorcio, del que difiere notablemente, como sostiene la recurrente.

En consecuencia, procede confirmar el criterio inspector en virtud del cual los rendimientos obtenidos por TÉCNICAS REUNIDAS SA a resultas de su participación en la joint venture celebrada con LG ENGINEERING & CONSTRUCTION CORP no pueden considerarse exentos por no existir una autorización administrativa previa en los términos exigidos en el artículo 50.2 TRLIS.

#### Cuarto.

El siguiente motivo de impugnación se refiere a la regularización de las deducciones por actividad exportadora generadas por el obligado tributario en los ejercicios 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007, aplicadas en los ejercicios 2004 a 2007, debido a la falta de acreditación de la vinculación de los gastos deducidos al fomento de la actividad exportadora.

La actora opone, en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración a regularizar las deducciones generadas en los ejercicios 2002 y 2003.

Esta alegación no puede ser estimada, pues la doctrina mantenida por la demandante ha sido superada por la última jurisprudencia del Tribunal Supremo, que declara que no prescriben las facultades de comprobación de la Administración, aun afectando a ejercicios prescritos, si los efectos de esa comprobación pueden tener incidencia en ejercicios no prescritos.

Así, puede citarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2015 (recurso de casación número 682/2014 ) que reconoce a la Administración Tributaria la facultad de declarar en fraude de ley contratos y actos realizados en ejercicios prescritos cuando producen efectos sobre periodos tributarios en los que el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no se ha extinguido aún por el paso del tiempo.

Dice, en efecto, la mencionada Sentencia que

"La Sala anticipa que procede la estimación del recurso del Abogado del Estado, ante la reciente doctrina que hemos sentado en la sentencia de 5 de febrero de 2015 , cas. 4075/2013 , con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, cas. 581/2013 .

En dicha sentencia hemos declarado:

<<La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963 ), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio ( art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963 ) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 ( art. 109 LGT 1963 ) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo



contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013 ), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio .->

Esta doctrina se recuerda en la posterior sentencia de 26 de febrero de 2015 , cas. 4072/2013 , agregándose en ésta que la misma había sido recogida en otras sentencias como la de 14 de septiembre de 2011, rec. cas. 402/2008 , en la que se declaró:

<< El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos imposables que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos.

El recurso debe estimarse, pues la doctrina correcta es la sentada en la sentencia de contraste en la que se afirma que "no solamente las deudas tributarias se presumen autónomas (como señala el art. 62.1 de la Ley General Tributaria ), sino que en el presente caso, estamos en presencia de ejercicios impositivos diferentes cada uno de los cuales tiene su propio devengo, su específico hecho imponible, base y cuota tributaria, y en definitiva, su propia regulación normativa que puede, incluso diferir de un ejercicio impositivo a otro ".

Esto es especialmente claro en supuestos como los examinados en la sentencia impugnada y en la de contraste, en las que el incremento o disminución patrimonial como consecuencia de la enajenación de un bien se calcula en función de la diferencia de precio entre el de la adquisición y el de la venta, pudiendo haber tenido lugar la adquisición en fechas muy anteriores. Debe añadirse que la prescripción recae sobre el derecho a liquidar y no sobre el derecho a investigar y comprobar determinados hechos económicos que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro.>>".

#### Quinto.

A continuación, la actora alega la incorrecta determinación de la base de la deducción por actividad exportadora por parte de la Inspección y del TEAC.

El artículo 37 del TRLIS, bajo la rúbrica "Deducción por actividades de exportación", establecía que

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

a) El 25 por ciento 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 ciento del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por ciento de la participación se deducirá el 25 por ciento de la inversión total efectuada en éste 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.

3. La base de la deducción se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos a que se refiere el apartado".

En la demanda se defiende la aplicación del apartado 1 b) del mencionado precepto a todos los gastos incurridos en la medida que sean necesarios para la realización de la actividad exportadora desarrollada por la actora, sin limitación alguna. Incluye, de este modo, salarios del personal, gastos generales asociados, gastos de oficinas de representación en el extranjero, y facturaciones intragrupo por los mismos conceptos.

En los respectivos Acuerdos de liquidación se señala que " como razón fundamental del rechazo de los gastos como base para la deducción por actividad exportadora, hay que tener en cuenta que la existencia de éstos y su vinculación con el fomento de dicha actividad debe ser probada por el obligado, cosa que, como se ha expuesto en párrafos anteriores, no ocurre".

Y se concluye que " no se trata, por tanto, de un problema de criterio, calificación jurídica o interpretación de la Ley, sino de prueba, que está a cargo del obligado tributario".

Partiendo de la falta de justificación de la relación de los gastos con la actividad exportadora, la Inspección solo admitió los gastos de viajes y publicidad (transportes, locomoción, hotel y comidas), incluyendo los refacturados entre empresas del grupo.

Los gastos cuestionados son, por tanto, los de personal, asesores externos y de comunicaciones:

a) En cuanto a los gastos de comunicaciones, que incluyen gastos de reprografía, material de oficina, correo, informática o gastos de conservación y limpieza llevados a cabo en España, su imputación se realizó en función de un porcentaje fijado por la recurrente, sin especificar su finalidad concreta.

Sin embargo, es claro, que el hecho de que la sociedad haya incurrido en gastos por comunicaciones con países extranjeros no evidencia por sí mismo que esos gastos tengan por objeto la promoción de la actividad exportadora, pues puede tratarse de gastos incurridos en proyectos ya implantados o en fase de ejecución.

b) La misma falta de acreditación cabe predicar de los gastos por asesores.

La actora ha aportado un contrato general con una empresa de asesoría externa y otro con una sociedad creada por el Vicepresidente de Técnicas Reunidas Internacional S.A., sin justificar una actividad concreta de promoción en el exterior. Del mismo modo, no se especifica la relación con la actividad exportadora ni el trabajo desarrollado por los asesores de las oficinas de representación de la actora situadas en China, Argentina o Rusia (cuyo coste genera la mayoría de los gastos de asesores deducidos por la sociedad).

c) En los gastos de personal se comprenden los costes salariales directos de trabajadores que han viajado al extranjero para actividades que la entidad califica de promoción de su actividad, así como costes salariales directos de empleados que sin haber viajado al extranjero, prestan ciertos servicios generales vinculados a los primeros.

La actora señala en su demanda que el gasto de personal técnico que se incluye es la totalidad del gasto de la compañía hasta la consecución de la oferta (dadas las particularidades de las empresas de ingeniería que realizan proyectos de llave en mano respecto del resto de las empresas exportadoras), subsumiendo los gastos de actividades de preparación de la oferta, los de la actividad posterior a la presentación de la oferta y los gastos de la puesta en conocimiento a los potenciales clientes. Considera que todos estos gastos son el origen de la actividad de la exportación: la captación del negocio internacional y la confección de ofertas.

La afirmación de la actora no es correcta, pues, como ha señalado el Tribunal Supremo, esta deducción se limita a los gastos de propaganda y publicidad plurianual para el lanzamiento de productos, los de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia de ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, quedando excluidos los gastos previos de preparación de la oferta.

Por ello, para que procediera la deducción de los gastos de personal sería imprescindible que la demandante hubiera separado los gastos producidos hasta la confección de la oferta de los propios de fomento de la actividad exportadora.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2005 (Recurso de Casación 2859/2013), en relación precisamente con las deducciones por actividad exportadora de una empresa de ingeniería, señala que

" Ahora bien, la Sentencia de esta Sala de 4 de julio de 2013 desestimó el recurso de casación 331/2011 interpuesto por la hoy también recurrente, en relación con liquidaciones del Impuesto de Sociedades de los ejercicios

1999 a 2004, y en donde la pretensión era la de aplicación de la deducción a los gastos de personal que prepara los proyectos, con la siguiente argumentación:

<<TERCERO.-El recurso de casación se funda en un solo motivo, acogido a la letra d) del artículo 88.1 de la LJC.

En él se denuncia la incorrecta aplicación del artículo 34 de la Ley 43/1995, según la doctrina contenida en las sentencias de esta Sala de 22 de febrero y de 22 de mayo de 2003, en cuanto considera aplicable la deducción en él prevista a las empresas de ingeniería con respecto a los gastos del personal que prepara las ofertas de proyectos a desarrollar en el extranjero, señalando al efecto, la parte, que la preparación de ofertas de proyectos de ingeniería es un trabajo cuyo principal y casi único coste es el de los técnicos especializados en el sector de que se trate y en el país al que vaya dirigida la oferta, de modo que solo en algunos y concretos casos la preparación de oferta podría conllevar otros gastos, como el de traducción o de viajes, si fuera necesario presentar la oferta en mano o tener algún reunión técnica de aclaración, por lo que en definitiva entiende la recurrente que de mantener la interpretación de la Sala de instancia, se estaría negando de facto a las empresas exportadoras de ingeniería aplicar la deducción por actividades de exportación.

Nuestro punto de partida para pronunciarnos sobre la cuestión ha de ser la norma que establece el beneficio, que lo delimita a los gastos de propaganda y publicidad plurianual para lanzamiento de productos, los de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia de ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas.

Interpretando esta norma, nuestras sentencias de 22 de febrero y de 22 de marzo de 2003, tomando nota de la peculiaridad de la actividad exportadora de ingeniería, acordó que la deducción sería aplicable en este supuesto sin necesidad de que concurriese el requisito de plurianualidad, pues entendió que las empresas dedicadas a aquella actividad se hacen conocer proyecto a proyecto y no con campañas de publicidad.

Ahora bien, una cosa es que hayamos extendido la deducción a los gastos de promoción y conocimiento de ofertas y otra bien distinta que integremos en la misma el gasto del personal técnico que ha de elaborar los proyectos a ofertar: a nuestro entender, el sentido de la norma aplicada por nuestra jurisprudencia es la de que lo que es objeto del beneficio no es el gasto de elaboración del producto que se ofrece -sea éste de consumo o un producto de ingeniería- sino el de la actividad posterior de oferta y puesta en conocimiento a los potenciales interesados en el mismo en el exterior, sin que a ello obste que, como sostiene la parte, en el supuesto de proyectos de ingeniería esta porción de gasto resulte proporcionalmente muy inferior al deducible en otros casos porque aquel es el ámbito fijado por la norma y una cosa es que jurisprudencialmente la hayamos interpretado en el sentido de integrar en la misma la actividad de exportación de proyectos de ingeniería y otra bien distinta su pretendida desnaturalización, haciendo deducibles en función de la misma gastos que no son predicables como estrictamente de publicidad o de facilitación de conocimiento del objeto a exportar, sino que se ubican en la fase de elaboración de ese objeto.

Es por eso que resulta plenamente acertado el criterio de la Sala de instancia, cuando nos dice que las sentencias antes mencionadas de 22 de febrero y de 22 de mayo de 2003, no se pronuncian sobre la cuestión puntual que aquí se debate, porque la primera se centraba en gastos, viajes y comisiones relacionados con la preparación y obtención de contratos y la segunda en los gastos comerciales de exportación y en viajes y comisiones para la prospección y apertura de mercados.>>

Pues bien, no podemos estimar el motivo por las razones que se exponen a continuación.

En efecto, las Sentencias de esta Sala de 22 de febrero de 2003 y 22 de mayo de 2003, supusieron un gran avance en orden a la incorporación de las empresas de ingeniería a la posibilidad de acceder a la deducción por actividad exportadora, por asimilación de sus gastos para hacer conocer sus proyectos a los de concurrencia a "ferias" y "exposiciones" destinados a la prospección y apertura de mercados. Pero naturalmente, para que los mismos tengan el carácter de deducibles han de tener su origen en la actividad de captación de clientes de fuera del ámbito nacional, bien mediante la presentación de ofertas, bien mediante la intervención en los concursos en que puedan participar. Por ello, en la Sentencia de 4 de julio de 2013, se rechazó la inclusión en la base de deducción de los gastos que se ubican en la fase de elaboración del proyecto.

Bajo esta doctrina la medida en que la pretensión de la recurrente desborda el ámbito del beneficio fiscal previsto en la norma, no es desacertado afirmar que su estimación supondría una doble deducción, no siendo admisible, en consecuencia, el argumento de la sustitución del personal propio por terceros, ya que tampoco en este caso procedería aquella".

Conforme a los principios que rigen la carga de la prueba, ya señalados, no hay duda de que correspondía a la parte actora la acreditación de la vinculación de los gastos regularizados con el fomento de la actividad exportadora. Pero, a pesar del esfuerzo argumentativo ejercitado, lo cierto es que la recurrente no ha desplegado actividad probatoria alguna para demostrar que los gastos acogidos a la deducción responden a la finalidad exigida por la norma, limitándose a declarar que " no hay mejor prueba para justificar la vinculación de la actividad realizada con la finalidad exportadora que la acreditación de su actividad tendente a la consecución de proyectos concretos a los que se ha concurrido ".

Por lo expuesto, desestimamos este motivo de impugnación.

#### **Sexto.**

Respecto a las bases imponibles negativas pendientes de compensación y las deducciones en la cuota pendientes de aplicación derivadas de la escisión de INITEC TECNOLOGÍA, S.A., la regularización limitó la cuantía de las bases a asumir por la recurrente a la proporción del patrimonio escindido que recibió en la escisión.

Como se ha expuesto en el Fundamento de Derecho Primero, como consecuencia de la escisión, el patrimonio de la sociedad escindida se transfirió a cuatro sociedades de nueva creación (a la que se transmitieron los activos y pasivos de cada una de las gerencias en las que se organizaba internamente INITEC TECNOLOGÍA S.A. -infraestructuras, plantas industriales, nucleas y energía-): INITEC INFRAESTRUCTURAS, S.A. (11%), INITEC INDUSTRIAL, S.A. (39%) (posteriormente INITEC PLANTAS INDUSTRIALES, S.A.), INITEC NUCLEAR, S.A. (25%) e INITEC ENERGÍA, S.A. (25%).

La actora, por su participación del 50% en el capital social de la sociedad escindida, adquirió la totalidad de las acciones de INITEC PLANTAS INDUSTRIALES S.A. y de INITEC INFRAESTRUCTURAS S.A..

La recurrente sostiene que la escisión se realizó de acuerdo con el valor real de cada una de las cuatro gerencias en las que se organizaba internamente INITEC TECNOLOGÍA S.A., y que los créditos fiscales se transmitieron a las sociedades resultantes de acuerdo con la aportación de cada actividad a su generación.

Por ello, defiende que la distribución de bases negativas a asumir debe hacerse en función de las unidades de negocio que las generaron, sin atender a ningún otro criterio diferente. Este criterio es además el expresado por la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes (consulta V0045-00, de 10 de abril).

El artículo 25 del TRLIS, en la redacción aplicable al periodo regularizado, establecía que

" 1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

4. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.

5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron ".

El artículo 90 TRLIS ("Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias") se refería a la transmisión de los derechos y obligaciones en los casos de sucesión empresarial, señalando que



" 1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 83 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente.

2. Cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto que estuvieren referidos a los bienes y derechos transmitidos.

3. Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable.

En ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio

4. Las subrogaciones comprenderán exclusivamente los derechos y obligaciones nacidos al amparo de las leyes españolas."

Es cierto que, como señala la actora, la Dirección General de Tributos ha concretado, en relación con la compensación de bases imponibles negativas generadas por una sociedad que se escinde totalmente, que " procederá también la subrogación de las entidades beneficiarias de la escisión total en el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes a la fecha de la operación de escisión procedentes de la entidad extinguida. La distribución del derecho de compensación entre las entidades beneficiarias deberá realizarse en función de la actividad o actividades que las han generado " (Consultas vinculantes núm. 2402/2006 de 29 de noviembre, núm. 824/2007, de 18 de abril, y núm. 1906/2007, de 14 de septiembre). En el mismo sentido, las Consultas vinculantes núm. 3437-13, de 26 de noviembre, núm. 1338/2012, de 21 de junio, y 0533/2011, de 4 de marzo.

No obstante, la aplicación de dicha regla pretendida por la demandante exige la imprescindible acreditación por parte del obligado tributario de la cuantía de las bases imponibles negativas procedentes de las ramas de actividad o gerencias transmitidas a las sociedades adquiridas en virtud de la escisión. Por lo que, en caso de falta de prueba, el reparto de bases imponibles negativas deberá realizarse en aplicación del criterio general proporcional al total de bienes y derechos transmitidos a cada una de las sociedades beneficiarias.

Se trata nuevamente de una cuestión probatoria, que de conformidad con el mencionado artículo 25.5 del TRLIS corresponde a la demandante.

La actora alega que la adjudicación de los créditos fiscales de la sociedad escindida se efectuó, según el acuerdo privado de 20 de abril de 2004 suscrito entre sus socios, beneficiarios de la escisión, en función de la Gerencia que los había generado, y en el que se cuantifican las bases imponibles negativas correspondientes a cada una de las ramas de actividad.

Además del acuerdo privado citado, la recurrente aportó como justificación del importe de las bases imponibles negativas correspondientes a cada una de las gerencias la escritura pública de escisión, un informe emitido por experto independiente, el balance de escisión y el modelo 200 relativo al ejercicio 2004.

Estos documentos no especifican ni permiten determinar las bases imponibles imputables a cada una de las ramas de actividad de la sociedad escindida, que formaban el total de la base declarada por INITEC TECNOLOGÍA, porque frente a lo sostenido en la demanda, el hecho de que el proyecto de escisión se haya realizado de acuerdo con el valor real de cada una de las Gerencias no constituye prueba del importe de las bases negativas generadas por las mismas. De esta forma, el único documento en el que se hace referencia a la cuantía de las bases imponibles negativas y a su reparto entre las gerencias es el acuerdo privado, que, como advierte el Abogado del Estado, carece de cualquier soporte o apoyo documental que le sirva de fundamento, tratándose por tanto de unas meras manifestaciones

Debe destacarse, también que, como pone de manifiesto el Informe de disconformidad,



" Lo anterior se dificulta porque los resultados de las distintas Gerencias se compensarían entre sí dentro de un mismo ejercicio para generar una única BIN que habría de repartirse, y además de ello cada Gerencia compensaría sus propios resultados positivos y negativos con los de los ejercicios posteriores .

Todos estos cálculos sin contabilidades oficiales, ni declaraciones fiscales independientes hacen imposible la existencia (puesto que nunca ese resultado de una Gerencia sería una base imponible propiamente dicha) y la determinación de un importe de base negativa o positiva para cada ejercicio y para cada Gerencia ".

En definitiva, la falta de prueba de las bases imponibles negativas generadas por las gerencias de INITEC TECOLOGÍA, determina la procedencia de la regularización efectuada por la Inspección. Y no podemos olvidar, que la recurrente (a quien correspondía su acreditación) se ha limitado a insistir en las alegaciones esgrimidas ante el TEAC, sin que haya desplegado ante esta Sala actividad probatoria alguna que permitiera confirmar sus afirmaciones.

### **Séptimo.**

La siguiente cuestión a examinar es la regularización por deducción de gastos en actividades de Investigación y desarrollo.

En la demanda, al igual que en las alegaciones relativas a la deducción por actividad exportadora, se opone en primer lugar la prescripción de las deducciones generadas en los ejercicios 2002 y 2003, por tratarse de ejercicios prescritos, por lo que nos remitimos a lo señalado en el Fundamento de Derecho Cuarto para desestimar dicha pretensión.

En cuanto al fondo del asunto, la Resolución del TEAC recurrida admitió la deducibilidad de los gastos regularizados (anulando en este punto los Acuerdos de Liquidación), excepto los relativos a los proyectos respecto de los que la Inspección consideró que no había sido aportada documentación acreditativa suficiente del derecho a la deducción por los gastos asociados a los mismos (proyectos 5860, 5870, 5873, 5883, y 5894).

En cuanto al proyecto 5867, respecto del que la Inspección entendió que no existía documentación que justificara el derecho a la deducción, el TEAC, tras el análisis de los documentos aportados, admitió igualmente su deducción.

La cuestión se centra, por tanto, en los gastos de los proyectos 5860, 5870, 5873, 5883, y 5894, respecto de los que la Resolución impugnada, siguiendo el criterio de la Inspección considera que " respecto de los proyectos 5860 y 5883 no se aporta absolutamente ninguna información. Y que en cuanto a los proyectos 5870, 5873 y 5894 se proporcionan datos inconexos, sin sistemática alguna, respecto de los cuales no puede predicarse su condición de documentación justificativa en los términos exigidos por la legislación fiscal ".

La parte actora aduce que el motivo por el que la Administración ha negado la deducción de estos proyectos es por la falta de entrega de las memorias fiscales de los mismos, siendo así que su deducibilidad puede ser demostrada por otros medios de prueba, sin que sean imprescindibles las memorias fiscales.

En este sentido, señala que no se ha valorado adecuadamente la documentación aportada en relación con los proyectos 5870, 5873 y 5894. En particular, respecto de este último proyecto (5894) menciona que aportó un informe fiscal completo similar a los entregados en relación al resto de los proyectos cuya deducción ha sido admitida por el TEAC.

Finalmente aduce que aportó documentación relativa a estos proyectos, que no fue valorada por la Inspección ni por la Resolución impugnada, al haberse entregado en un momento posterior del procedimiento inspector, en particular el día 2 de diciembre de 2010, una vez finalizado el trámite de audiencia previo a las Actas de disconformidad y el plazo de presentación de alegaciones frente a las mismas.

Sin embargo, los documentos entregados el 2 de diciembre de 2010 han sido objeto de examen por la Resolución recurrida, que entiende que la información contenida en los mismos no es justificativa, pues únicamente se entrega un documento denominado "Memoria fiscal del proyecto núm. 5894-2005 Estudio de etapa de agotamiento en SX" elaborado por la División de investigación y desarrollo de Técnicas Reunidas Ingenieros & Constructores.

La documentación aportada con carácter previo, relativa a los Proyectos citados, es la siguiente:

1. En relación con el proyecto 5867, el denominado " Estudio de viabilidad técnico-económico de un nuevo proceso hidrometalúrgico limpio para el reciclado de baterías de plomo - Informe de finalización del proyecto-Informe nº ITR/5867/017/2003 ", elaborado por el Instituto Madrileño de desarrollo.

2. En un archivo informático denominado I-5894, una hoja de trabajo Excel denominada Orfom SX-12, con datos numéricos.

3. En un archivo informático denominado " MetAnálisis bajo Proyectos Nos 5851, 5852, 5873, 5881 ", diferentes documentos técnicos sin presentación sistemática ni explicación alguna de su contenido.

4. En relación con el proyecto 5870, las portadas de los volúmenes 1 y 2 del denominado " UP- Front Basis engineering and cost estimation -A new design approach for a 100,000 TPA zinc ingot electrolytic cell house and meeting and casting - ITF 587/998/2003 ".

Estos documentos no especifican ni describen los proyectos de modo que pueda afirmarse que los mismos constituyen actividades de investigación y desarrollo o innovación tecnológica en los términos exigidos por los artículos 33 de la Ley 43/1995 y 35 del TRLIS. Además, como señala el TEAC, no se aporta justificación alguna de los proyectos 5860 y 5883. Tampoco puede tenerse en cuenta, a los efectos pretendidos, la memoria fiscal del proyecto 5894, aportada el 2 de diciembre de 2010, pues se trata de un documento elaborado internamente por la propia recurrente.

Por lo demás, la entidad no ha aportado en el presente procedimiento prueba tendente a enervar la conclusión alcanzada por la Administración, sin que las meras alegaciones puedan sustituir la actividad probatoria que, en el presente caso, se limita a la remisión a los documentos adjuntados en el procedimiento de verificación y en la posterior vía económico administrativa.

Por último, en cuanto al Proyecto 5897, del que la parte actora señala que no se dice nada en la Resolución recurrida, aparece expresamente citado en el cuadro de los Proyectos del ejercicio 2002, respecto de los que el TEAC admite las alegaciones de la recurrente y admite la deducibilidad de los gastos por actividades I+D (página 78).

#### **Octavo.**

Finalmente, en la demanda se cuestiona por la recurrente la legalidad de los acuerdos sancionadores, aduciendo la falta de motivación, y negando la existencia de culpabilidad alguna en su comportamiento.

Los conceptos sancionados son los siguientes:

a) Ajuste negativo para la reversión de un ajuste positivo practicado en ejercicios anteriores, como consecuencia de haberse procedido al pago en el ejercicio 2004 de las cuotas derivadas de las Actas de Inspección relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1984 y 1985 (ejercicio 2004).

b) Ajustes fiscales negativos derivados de la participación en el Consorcio Ourhoud (ejercicios 2004, 2005 y 2006).

c) Dotación a la provisión para responsabilidades del proyecto Ourhoud (ejercicio 2005).

d) Ajustes fiscales negativos derivados de la participación en el Consorcio Tupras-Kirikkale (ejercicios 2005, 2006 y 2007).

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

A este respecto, hemos señalado en múltiples ocasiones [por ejemplo, en las SSAN de 2 de junio de 2016 ( recurso nº 309/2013), de 18 de febrero de 2016 ( recurso nº 579/2013 ) y de 16 de abril de 2015 ( recurso nº 146/2012 )] lo siguiente:

" Un sujeto pasivo puede no "acertar" a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

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

En este sentido, conviene precisar, además, que la jurisprudencia (de la que son exponentes, entre otras muchas, las SSTs de 15 de junio de 2015 -RC1762/2014 -, 4 de junio de 2015 -RC 3190/2013 -, 4 de mayo de 2015 -RC 580/2014 -, 2 de marzo de 2015 -RC 645/2013 - y 26 de febrero de 2015 -RC 3623/2012 ) nos exige pronunciarnos de modo individualizado sobre los hechos constitutivos de la infracción, recordando que "liquidar no es sancionar" y que, cuanto más objetivos son los tipos infractores, más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, señalando que el medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida, dado que, a la vista de la respuesta, se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, siendo claro que por muy objetiva y evidente que sea la transgresión, si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente".

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

a) En cuanto a la sanción por el ajuste negativo para la reversión de un ajuste positivo practicado en ejercicios anteriores, derivado del pago en el ejercicio 2004 de cuotas de las Actas de Inspección de los ejercicios 1984 y 1985, el Acuerdo de Imposición de Sanción del ejercicio 2004 motiva la culpabilidad de la actora señalando que

" Efectivamente, tanto el artículo 14.1.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , vigente en el ejercicio 2004, como el artículo 14.d) de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades , vigente en los períodos impositivos 1984 y 1985, declaran expresamente no deducibles las cuotas del Impuesto sobre Sociedades. La primera de las normas citadas señala que no constituyen gastos fiscalmente deducibles, y la segunda las califica como partidas no deducibles para la determinación de los rendimientos. Ambas normas son suficientemente claras en su redacción e indubitadas en cuanto a su alcance para apreciar, al menos, negligencia en la conducta del obligado tributario ".

b) Por lo que se refiere a los ajustes fiscales negativos derivados de la participación en el Consorcio Ourhoud, los Acuerdos sancionadores de los ejercicios 2004, 2005 y 2006 justifican el elemento subjetivo de la infracción del siguiente modo

" En cuanto al ajuste negativo de los resultados que, según el obligado tributario, resultan imputables a su participación en el Consorcio OURHOUD , a lo largo del procedimiento se ha requerido infructuosamente la aportación de la documentación contable acreditativa de los mismos. En consecuencia, la inexistencia o, al menos, la no aportación de la contabilidad del Consorcio que permita acreditar los rendimientos obtenidos por su actividad en el extranjero, al objeto de imputar al obligado tributario su correspondiente participación en los mismos, impide aplicar la exención prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, toda vez que, al tratarse de un beneficio fiscal para el obligado tributario, corresponde a éste su acreditación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT .

Efectivamente, el régimen de exención previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades exige la determinación de los resultados obtenidos por el consorcio, a efectos de su imputación a sus miembros, y para ello es preciso que la entidad consorcial disponga de los correspondientes estados contables. Esta contabilidad no ha sido aportada por el obligado tributario durante la realización de las actuaciones inspectoras, a pesar de haberle sido requerido de forma reiterada, por lo que en ningún caso han quedado acreditados los resultados del consorcio que fueron objeto del ajuste negativo por parte del obligado tributario. En definitiva, el incumplimiento de las obligaciones contables que incumben a este tipo de entidades impide de plano a la Inspección constatar la correcta realización del ajuste negativo, al haber resultado imposible la determinación de los resultados obtenidos por el consorcio, lo cual comporta la concurrencia de un comportamiento culpable a los efectos de calificar el ajuste como sancionable ".

c) En relación con la dotación a la provisión para responsabilidades del proyecto Ourhoud, el Acuerdo Sancionador del ejercicio 2005 señala que

" Respecto a la provisión para responsabilidades, según se indica en el informe ampliatorio al Acta A02, responde a posibles reclamaciones del cliente en relación con la terminación y buen funcionamiento de diversos

proyectos acabados, entre los que se encuentra el proyecto Ourhoud, con un importe provisionado de 2.060.000 euros. El artículo 13.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades indica claramente que esta partida no es fiscalmente deducible, y en este sentido el obligado tributario practicó en su autoliquidación un ajuste positivo por el importe dotado que excedía del correspondiente al proyecto Ourhoud. El importe de este proyecto, 2.060.000 euros, se computó por la vía de un menor ajuste negativo en los resultados imputados del Consorcio OURHOUD, lo que, a la postre, implicó que el obligado tributario incluyó en su autoliquidación resultados del Consorcio por 2.060.000 euros, y una provisión por el mismo importe, resultando así una ausencia de tributación del mismo merced al cómputo de la provisión en la base imponible del impuesto".

d) En cuanto a la infracción consistente en los ajustes fiscales negativos derivados de la participación en el Consorcio Tupas-Kirikkale, los Acuerdos de Imposición de Sanción de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 motivan la culpabilidad de la actora con fundamento en los mismos razonamientos expuestos en relación al ajuste de los resultados del Consorcio OURHOUD, señalándose además que

" Asimismo, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con las cláusulas del acuerdo de constitución del consorcio, de 29 de septiembre de 2003, no existe una puesta en común de gastos y beneficios, cada uno de los miembros se responsabiliza de la ejecución de su parte del contrato frente al cliente, y percibe el precio que le corresponde, es decir, no existe realmente un porcentaje de participación de cada socio, sino unos precios fijados para cada uno".

Finalmente, en todos los Acuerdos Sancionadores en relación con todas las infracciones sancionadas se indica que

" En conclusión, del análisis de los distintos pronunciamientos jurisdiccionales, cabe concluir la culpabilidad de la conducta del obligado tributario. Efectivamente, según resulta reiterado en los citados pronunciamientos, no basta la mera alegación de falta de culpabilidad para que ésta deba ser aceptada, sino que la misma o, mejor dicho, la prueba de la culpabilidad, ha de resultar del análisis ponderado de los distintos elementos del concreto supuesto de hecho. Pues bien, de la exposición de los hechos y del análisis de las normas jurídicas aplicables resulta acreditado que, en relación con los ajustes realizados por la Inspección, el obligado tributario no ha cumplido con las obligaciones que le incumben, sin que quepa exculpar su conducta en una interpretación razonable de la norma.

Por todo lo anterior se aprecia en el presente expediente la existencia de culpa, o cuanto menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, no apreciándose, respecto a los apartados citados, la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre".

Del tenor de los Acuerdos Sancionadores resulta que la Administración ha fundamentado la culpabilidad del sujeto pasivo en cada una de las infracciones en los mismos hechos y razones que han motivado la regularización de los correspondientes ajustes, aludiendo a la claridad de la norma y a la falta de concurrencia de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley General Tributaria.

Debe desde ahora adelantarse que la Sala no considera que los Acuerdos Sancionadores cumplan el requisito de la motivación tal y como más arriba se ha expresado, pues justifican plenamente la regularización efectuada pero no la culpabilidad en la conducta seguida. La relación de las causas que han dado lugar a la liquidación, la claridad de las normas, y la afirmación de no concurrir los supuestos de ausencia de responsabilidad previstos en la ley no pueden considerarse argumentos o justificaciones válidos o suficientes como para entender debidamente razonada la imposición de las sanciones tributarias que nos ocupan, aunque sólo sea por el hecho de que tales cláusulas generales valdrían para la práctica totalidad de las decisiones sancionadoras. De aceptarse como motivación suficiente la expresada más arriba, se estaría admitiendo que tan esencial requisito debe entenderse cumplido sólo refiriéndose genéricamente a la negligencia del sujeto pasivo y al contenido de la decisión administrativa que actúa como antecedente del expediente sancionador.

Puede citarse, en este sentido, la Sentencia de 31 de octubre de 2013 (Recurso de Casación 6319/2011), en la que el Tribunal Supremo declara que

" Esta justificación del fallo es plenamente conforme con la reiterada doctrina de esta Sala (valga por toda la jurisprudencia la Sentencia de 13 de diciembre de 2012, correspondiente al recurso de casación nº 3437/2010 y las que en ella se citan) acerca de que la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad, es, la mayoría de las veces, una cuestión puramente fáctica y, por ende, no revisable en esta sede, salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal, no sucediendo lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la Sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia, que el art. 77.1 Ley General Tributaria de 1963, y, en definitiva, el art. 25 C.E., exigen para que pueda imponerse



sanciones (en este sentido, y por todas, Sentencia de 6 de junio de 2008 , correspondiente al recurso de casación para la unificación de doctrina número 146/2004, FD Cuarto); y este es claramente el caso, en el que, como pone de relieve la parte recurrida, habiendo aceptado la liquidación por IRPF derivada de una presunción legal que no ha podido desvirtuar, a la hora de imponer sanciones, corresponde a la Administración Tributaria desvirtuar de forma clara, suficiente y objetiva la presunción de inocencia, que favorece al contribuyente, sin que en consecuencia las mismas razones y datos sirvan para la regularización y para la imposición de una sanción.

Debe recordarse que el Tribunal Constitucional tiene declarado que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril ; 14/1997, de 28 de Enero ; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero ) habiéndose declarado en la Sentencia 164/2005, de 20 de junio , que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79.a) de la Ley General Tributaria , sin motivación de la culpabilidad, vulnera el derecho a la presunción de inocencia.

Tras examinar el expediente administrativo apreciamos las dificultades que ha tenido la Inspección en su tarea de comprobación; y que, en su caso, pudieran haber determinado las medidas previstas para los casos de resistencia, obstrucción, excusa o negativas a la Administración Tributaria, así como no se nos oculta el carácter "notorio" del supuesto al que hace referencia el Abogado del Estado en su escrito de interposición, pero ello no puede justificar que la presunción de inocencia, que tiene carácter constitucional ( artículo 24.2 de la CE ), trate de contradecirse a base de una fórmula estereotipada que pueda servir para toda clase de procedimientos sancionadores".

En conclusión, a la vista de lo expuesto, la insuficiencia de motivación de la culpabilidad del sujeto en los acuerdos sancionadores conduce directamente a entender que no ha quedado acreditado el elemento subjetivo de las infracciones, por lo que la sanciones impuestas deben ser dejadas sin efecto y la resolución del TEAC que, en último término, confirmó aquéllas, debe ser anulada en este extremo por su disconformidad a Derecho.

#### **Noveno.**

De conformidad con lo señalado, estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo.

Por lo que se refiere a las costas procesales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido

#### **FALLO**

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de TÉCNICAS REUNIDAS S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de enero de 2014, por la que se estiman parcialmente las reclamaciones económico administrativas formuladas contra los Acuerdos de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007; y contra los Acuerdos de Imposición de Sanción ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007, derivados de la regularización contenida en las correspondientes liquidaciones, debiendo anularse la Resolución recurrida únicamente en relación con las sanciones y manteniéndose en todo lo demás.

Por lo que se refiere a las costas procesales, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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





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

**PUBLICACION.** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma. Ilmo. Sra. D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

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.