

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068004

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de septiembre de 2017

Vocalía 2.^a

R.G. 3852/2013

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Investigación científica e innovación tecnológica (I+D+I). Patentes. En el caso analizado, basa principalmente sus alegaciones el contribuyente en considerar suficiente la documentación aportada a la Inspección como para llegar a la conclusión de que los Proyectos deben ser calificados como de I+D+i. Alega el interesado que aportó determinados certificados emitidos por varios organismos aunque él mismo reconoce en alegaciones que éstos no son los Informes a que se refiere el art. 35.4 a) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), únicos que tienen carácter vinculante para la Administración tributaria según expresamente dice el precepto indicado. Se refiere entre otras cosas el contribuyente a patentes sucedidas/solicitadas, alegando que dos de los proyectos en cuestión han obtenido patente. Pues bien, no todo lo patentable supone por sí la existencia de una «novedad científica o tecnológica significativa» por lo cual, no todo lo patentable se puede acoger de forma automática a la deducción por I+D+i, para lo cual se requiere la prueba del cumplimiento de los requisitos expresamente dispuestos a tal efecto por la norma, prueba que recae sobre el contribuyente y, a juicio del Tribunal, no ha aportado. Esto es, lo que debió probar el interesado es que el «Proyecto individualizado» en concreto cumplía los requisitos legalmente establecidos -RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS)- para poder calificarse fiscalmente como de I+D+i y no el hecho de que en el seno de una «Familia de Proyectos» surgió o se solicitaron una o varias patentes. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 34, 88, 89, 91, 95, 99, 105, 141, 143, 157, 183, 184, 187 y 191.

Ley 25/1995 (Modificación del art. 77 de la LGT), art. único.

Constitución Española, art. 24.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 182, 183 y 197.

RD 939/1986 (RGIT), art. 33 ter.2.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 12, 14, 16, 19, 21, 22, 31, 32, 35, 37, 40, 44 y 133.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10, 14, 20, 20 bis, 30, 33, 38 y 139.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 1 y 2.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13 y 17.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 41.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 23.

RD 1432/2003 (Regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica), art. 5.

Convenio de 20 de mayo de 1991 (Convenio con Ecuador), art. 5.

Convenio de 7 de octubre de 2002 (Convenio con Argelia), art. 5.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **X SA**, con C.I.F.: ..., como sociedad dominante (representante) del Grupo Fiscal a/80 y actuando en su nombre y representación **D. Fx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Financiero y Tributario de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria referidos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 y contra los Acuerdos sancionadores derivados de los mismos.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fechas 05-06-2013 (2007) y 11-06-2013 (2008 y 2009) se notificaron al Interesado los Acuerdos de liquidación (**A...** –2007–**A...** –2008– y **A...** –2009–) relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007/08/09 aquí impugnados, derivados de las actas n.ºs. **A02-...** (2007), **A02-...** (2008) y **A02-...**(2009), complementadas por los preceptivos Informes ampliatorios, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

1º. Con fecha 09-06-2011 se iniciaron las actuaciones inspectoras, por lo que aquí interesa, de alcance general respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007/08/09.

En el cómputo del plazo de duración de las mismas debe atenderse a las siguientes circunstancias: **a)** Por Acuerdo del Inspector Jefe se amplió la duración máxima del procedimiento por 12 meses adicionales; **b)** No se deben computar 18 días por dilaciones imputables al contribuyente.

2º. La actividad desarrollada por el obligado tributario en el período objeto de comprobación fue la clasificada en el epígrafe de la IAE (Empresario) 130.

3º. La Inspección tributaria, respecto de la situación de la contabilidad y registros obligatorios del sujeto pasivo señala que: *“Se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo. No se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo”*

No obstante respecto de los ejercicios 2008 y 2009 se deja constancia de que *“cuatro sociedades dependientes (**X E PERÚ SA, X ECUADOR SA, X E MURZUQ SA y X E ARGELIA SA**), que han optado por el dólar estadounidense como moneda funcional, no han expresado en euros los valores registrados en las anotaciones contables del ejercicio, contraviniendo lo previsto en el apartado 2 del artículo 29 del Código de Comercio”*

4º. El sujeto pasivo había presentado autoliquidaciones por el concepto tributario y ejercicios que nos ocupan con los siguientes datos de interés:

EJERCICIO	2007	2008	2009
BI del Grupo antes de compensaciones de BINs	2.276.564.886,20	2.864.600.512,43	2.168.991.428,01
Compensaciones de BINs	362.857,01	1.121.411,01	3.752,56
Base Imponible del Grupo	2.276.202.029,19	2.863.479,42	2.168.987.675,45
Tipo de Gravamen	32,50%	30,00%	30,00%
Cuota Íntegra del Grupo	739.765.659,49	859.043.730,43	650.696.302,64
Cuota Íntegra ajustada positiva	149.686.005,29	0,00	113.656,50
Cuota Líquida positiva	45.941.375,34	0,00	113.656,50
Cuota del ejercicio a ingresar o devolver	44.262.194,28	-8.477.156,07	-2.616.544,46

5º. Las regularizaciones practicadas por la Inspección, y a las que el contribuyente no prestó conformidad, pueden sistematizarse del modo siguiente:

5.1. Ejercicio 2007.

5.1.1. Modificaciones en la base imponible.

SOCIEDAD	CONCEPTO	IMPORTE
X SA	Gastos de Representación	12.223,47
X SA	Obsequios	612.319,55
X SA	Donativos y liberalidades	80.000

X SA	Provisión de cartera Y SA	385.769.197,00
X SA	Ajuste Retención Chile	3.746.059,41
X E SA	Incremento por anulación provisión depreciación X USA Holding	29.573.808,80
X E. MURZUQ	Disminución exención declarada	32.712.512,01
X E. ARGELIA	Disminución exención declarada	55.979.177,29
X E. PERÚ	Disminución exención declarada	22.571.891,41
X P SA	Exceso dotación amortización inmoviliz. Material	120.944,88
X ECUADOR SA	Disminución exención declarada	12.314.027,58
X COMERCIAL SA	Exceso dotación amortización inmoviliz. Material	254.567,34
X B SA	Exceso dotación amortización inmoviliz. Material	201.193,43
X B SA	Amortización del Fondo de Comercio Financiero	3.685.169,81
X Q SA	Exceso dotación amortización inmoviliz. Material	1.107.941,16
TOTAL		548.661.034,00

5.1.2. Modificaciones en las deducciones de la cuota íntegra.

SOCIEDAD	CONCEPTO	IMPORTE
X SA	Deducción por gastos de I+D+i	-20.091.527,87
X E. MURZUQ	DAEX	-3.539,40
X E. MURZUQ	Gastos de Formación Profesional	-12.767,18
X E. MURZUQ	Contribución a planes de pensiones	-3.321,43
X E. ARGELIA	Gastos de Formación Profesional	-133,65
X E. PERÚ	Gastos de Formación Profesional	-775,33
X ECUADOR SA	Gastos de Formación Profesional	-13.173,51
X COMERCIAL SA	Deduc. Inversiones protección medio ambiente	-104.816,36
TOTAL		-20.230.054,78

5.2. Ejercicio 2008.

5.2.1. Modificaciones en la base imponible.

SOCIEDAD	CONCEPTO	IMPORTE
X Y SA	Gastos de representación	911.609,63
X Y SA	Otros gastos sociales	21.428,70
X Y SA	Obsequios	379.163,77
X Y SA	Ajustes donativos y liberalidades de X SA	30.000,00

X Y SA	Provisión Cartera X Y Brasil SA	146.647.411,59
X Y SA	Activación de gastos imputados en el ejercicio y amortización de los mismos	6.630.698,40
X Y SA	Provisión de cartera Y SA	-101.356.855,65
X E. MURZUQ	Disminución exención declarada	72.465.733,92
X E. ARGELIA	Disminución exención declarada	74.362.036,05
X E. PERÚ	Disminución exención declarada	21.824.633,44
X ECUADOR	Diferencias de conversión	105.842,00
X ECUADOR	Disminución exención declarada	9.501.514,82
X P SA	Exceso dotación amortización inmoviliz. Material	56.871,97
X COMERCIAL	Exceso dotación amortización inmoviliz. Material	243.059,46
X Q SA	Exceso dotación amortización inmoviliz. Material	950.507,99
X B SA	Exceso dotación amortización inmoviliz. Material	39.940,45
X B SA	Amortización del Fondo de comercio financiero	3.685.169,81
TOTAL		236.498.766,30

Además se reduce la base imponible por parte de la Oficina Técnica en 615.936,34 € accediendo a la petición del obligado tributario, que alegó un error al no haber realizado en este ejercicio un ajuste negativo, por lo que las modificaciones en la base imponible alcanzan un importe de **235.882.830,00 €**.

5.2.2. Modificaciones en las deducciones de la cuota íntegra.

SOCIEDAD	CONCEPTO	IMPORTE
X Y SA	Deducción por gastos de I+D+i	-17.246.903,71
X E. MURZUQ	DAEX	-3.079,66
X E. MURZUQ	Gastos de Formación Profesional	-14.929,22
X E. MURZUQ	Contribución a planes de pensiones	-2.766,48
X E. ARGELIA	Gastos de Formación Profesional	-83,82
X E. PERÚ	Gastos de Formación Profesional	-585,01
X ECUADOR SA	Gastos de Formación Profesional	-9.939,77
X COMERCIAL SA	Deduc. Inversiones protección medio ambiente	-45.245,65
TOTAL		-17.323.533,25

En la cuota íntegra, además, se regulariza la pérdida de beneficios fiscales de **X Q** a la que el obligado tributario prestó su conformidad por **6.264,00 €**.

5.3. Ejercicio 2009.

5.3.1. Modificaciones en la base imponible.

SOCIEDAD	CONCEPTO	IMPORTE
X Y SA	Gastos de representación	36.003,80
X Y SA	Otros gastos sociales	43.572,06
X Y SA	Obsequios	60.911,69
X Y SA	Provisión Cartera X Y Brasil SA	-146.647.411,59
X Y SA	Provisión de cartera Y SA	-247.833.576,26
X Y SA	Amortización de bienes activados	-740.946,68
X E SA	Incremento por anulación Provisión depreciación X USA Holding	123.444.669,55
X E. MURZUQ	Disminución exención declarada	69.355.136,86
X E. ARGELIA	Disminución exención declarada	56.339.558,67
X E. ARGELIA	Ajuste por diferencia de conversión	-15.322.214,27
X E. PERÚ	Disminución exención declarada	36.953.419,39
X ECUADOR SA	Disminución exención declarada	3.231.439,44
X P SA	Exceso dotación amortización inmoviliz. material	12.343,78
X P SA	Provisión desmantelamiento puerto ...	2.967.058,55
X COMERCIAL	Exceso dotación amortización inmoviliz. material	242.555,20
X Q	Exceso dotación amortización inmoviliz. material	-368.737,80
X Q	Provisión cartera General Q SA	-192.684,15
X B	Exceso dotación amortización inmoviliz. material	44.419,72
X B	Amortización del Fondo de comercio financiero	3.685.169,81
X B	Provisión de la cartera de la entidad X Y G SA	-1.204.820,20
TOTAL		-115.894.132,43

5.3.2. Modificaciones en las deducciones de la cuota íntegra.

SOCIEDAD	CONCEPTO	IMPORTE
X Y SA	Deducción por gastos de I+D+i	15.885.567,17
X E. MURZUQ	DAEX	-1.887,15
X E. MURZUQ	Gastos de Formación Profesional	-8.840,61
X E. MURZUQ	Contribución a planes de pensiones	-964,81
X E. MURZUQ	Doble deducción intersocietaria al 100%	-542.152,56
X E. ARGELIA	Gastos de Formación Profesional	-15,50
X P SA	Deduc. Inversiones protección medio ambiente	-105.298,20
X COMERCIAL	Deduc. Inversiones protección medio ambiente	-8.382,92
X Q SA	Deduc. Inversiones protección medio ambiente	-252,68
TOTAL		16.553.361,60

6°. Con fecha 22-05-2013 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó Acuerdo de liquidación (A...) relativo al Impuesto sobre Sociedades de

los ejercicios 2007/08/09, Acuerdo derivado del acta **A02**-... la cual tenía por objeto “valorar correctamente determinadas operaciones vinculadas entre las entidades del grupo mercantil, pues a juicio de la inspección, la incorrecta valoración realizada por las entidades del grupo **X** ha determinado una casi nula tributación por las actividades productivas realizadas en territorio español”**[1]**

7º. Como consecuencia de todo lo anterior la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó en fechas 28-05-2013 (2007), 04-06-2013 (2008) y 22-05-2013 (2009) los Acuerdos de liquidación reseñados en el punto 1º del presente Antecedente de Hecho, Acuerdos de los que destacamos los siguientes datos numéricos:

EJERCICIO	2007	2008	2009
Base Imponible Comprobada del Grupo	3.222.828.435,86	3.520.324.420,64	2.427.647.379,02
Cuota Íntegra	1.047.419.241,65	1.056.097.326,19	728.294.213,71
Cuota Íntegra ajustada positiva	457.339.587,45	18.402.594,65	63.385.070,95
Cuota Líquida positiva	397.396.914,39	9.286.732,68	52.467.022,62
Cuota del ejercicio a ingresar o devolv.	395.717.733,33	809.576,61	49.736.821,66
Cuota a liquidar	229.481.990,07	9.292.996,29	35.743.983,33
Intereses de demora	58.527.441,30	1.608.603,45	4.388.549,81
Deuda Tributaria	288.009.431,37	10.901.599,73	40.132.533,14

Segundo.

Considerando que una parte de las regularizaciones practicadas en los Acuerdos de liquidación identificados en el punto 1º del Antecedente anterior pudieran ser constitutivos de infracción tributaria se inició el correspondiente procedimiento sancionador y, previos los trámites oportunos, con fecha 10-02-2014 se dictaron Acuerdos de liquidación **A...** (2007), **A...** (2008) y **A...** (2009), Acuerdos que fueron notificados al interesado con fecha 21-02-2014 y de los que destacamos el contenido siguiente:

Ejercicio 2007.

“ Regularizaciones sancionadas:

1. Excesos de amortización.
2. Provisión de cartera **Y Argentina**.
3. Gastos no deducibles.
4. Deduciones por gastos de formación de personal.
5. Dedución por gastos de I+D+i.
6. Ajuste Retención Chile

“ Cuantificación de la sanción:

SANCIÓN	INFRACCIÓN			
	ARTÍCULO 191.1	ARTÍCULO 195.1 PRIMER PÁRRAFO	ARTÍCULO 195.1 SEGUNDO PÁRRAFO	
CALIFICACIÓN	LEVE	GRAVE	GRAVE	GRAVE
% Sanción	50%	50%	15%	50%
Sanción efectiva	66.091.542,88	3.607.907,08	8.238,88	6.360,70
TOTAL SANCIÓN	69.714.094,54			

Ejercicio 2008.

Regularizaciones sancionadas:

1. Excesos de amortización.
2. Gastos no deducibles.
3. Deduciones por gastos de formación de personal.
4. Dedución por gastos de I+D+i.
5. Activación de gastos relacionados con una aeronave.

Cuantificación de la sanción:

INFRACCIÓN	CALIFICACIÓN	BASE DE SANCIÓN	PORCENTAJE	CUANTÍA SANCIÓN
193.1	Leve	1.754.517,70	50%	51.111,47
195.1 - 1º párrafo	Grave	17.278.287,67	50%	8.639.143,84
195.1 - 2º párrafo	Grave	118.049.777,88	15%	11.531,51
IMPORTE TOTAL DE LA SANCIÓN		8.701.786,82 €		

Ejercicio 2009.

Regularizaciones sancionadas:

1. Excesos de amortización.
2. Gastos no deducibles.
3. Deduciones por gastos de formación de personal.
4. Dedución por gastos de I+D+i.

Cuantificación de la sanción:

SANCIÓN	INFRACCIÓN			
	ARTÍCULO 191.1	ARTÍCULO 195.1 PRIMER PÁRRAFO	ARTÍCULO 195.1 SEGUNDO PÁRRAFO	
CALIFICACIÓN	LEVE	GRAVE	GRAVE	GRAVE
% Sanción	50%	50%	15%	50%
Sanción efectiva	78.512,55	7.948.637,62	4,64	32.233,37
TOTAL SANCIÓN	8.059.388,18			

Tercero.

Con fechas 04-07-2013 (2007) y 10-07-2013 (2008 y 2009) interpuso el interesado reclamaciones económico administrativas frente a los Acuerdos de liquidación.

Con fecha 18-03-2014 interpuso el interesado reclamaciones económico administrativas frente a los Acuerdos sancionadores.

Previa puesta de manifiesto de los expedientes el 12-06-2014, con fecha 23-07-2014 presentó escrito de alegaciones.

Con fecha 22-05-2017 presentó al interesado un primer escrito complementario de alegaciones referido a la regularización relativa a la Deducción por I+D+I del **CTX**, regularización que es objeto de análisis en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente Resolución.

Con fecha 04-08-2017 presentó el interesado un segundo escrito complementario de alegaciones referido a la regularización relativa a la Provisión cartera **X USA HOLDING N**, regularización que es objeto de análisis en el Fundamento de Derecho Noveno de la presente Resolución.

Así las cosas, y por lo que aquí interesa, plantea el interesado ante este Tribunal alegaciones en relación a las siguientes cuestiones:

Ejercicio 2007.

Respecto del Acuerdo de liquidación.

1. Sobre el expediente administrativo puesto de manifiesto y la ausencia de instrucción por parte de la AEAT.

2. Sobre la deducción por actividades de I+D del **CTX**.
3. Sobre la deducción por I+D de **X Q SA**.
4. Sobre la deducción por innovación tecnológica.
5. Sobre las rentas de establecimientos permanentes en el extranjero.
6. Sobre las deducciones de entidades con establecimientos permanentes extranjeros
7. Sobre la provisión de cartera de **Y**.
8. Sobre la provisión de cartera por **X USA HOLDING N**
9. Sobre la deducción de la "Retención Chile".
10. Sobre los Fondos de comercio financieros **R y D**
11. Sobre los gastos de representación, mecenazgo y patrocinio.

Respecto del Acuerdo sancionador.

1. Sobre que el contribuyente no tuvo acceso al informe ampliatorio del instructor
2. Sobre la sanción por deducción por I+D del **CTX**
3. Sobre la sanción por la provisión de cartera de **Y**
4. Sobre la sanción relativa a la deducibilidad "Retención Chile"
5. Sobre otros conceptos: reducción por conformidad, amortizaciones, gastos no deducibles y deducciones EPs extranjeros.

Ejercicio 2008.

Respecto del Acuerdo de liquidación.

1. Sobre el expediente administrativo puesto de manifiesto y la ausencia de instrucción por parte de la AEAT.

2. Sobre la deducción por actividades de I+D del **CTX**.
3. Sobre la deducción por I+D de **X Q SA**.
4. Sobre la deducción por innovación tecnológica.
5. Sobre las rentas de establecimientos permanentes en el extranjero.
6. Sobre las deducciones de entidades con establecimientos permanentes extranjeros
7. Sobre la provisión de cartera por **X USA HOLDING N**
8. Sobre los Fondos de comercio financieros **R y D**
9. Sobre los gastos de representación, mecenazgo y patrocinio.
10. Error en las deducciones por inversiones en Canarias.

Respecto del Acuerdo sancionador.

1. Sobre que el contribuyente no tuvo acceso al informe ampliatorio del instructor
2. Sobre la sanción por deducción por I+D del **CTX**
3. Sobre otros conceptos: reducción por conformidad, amortizaciones, gastos no deducibles, deducciones EPs extranjeros y no activación de gastos relativos a una aeronave.

Ejercicio 2009.

Respecto del Acuerdo de liquidación.

- AEAT.
1. Sobre el expediente administrativo puesto de manifiesto y la ausencia de instrucción por parte de la AEAT.
 2. Sobre la deducción por actividades de I+D del **CTX**.
 3. Sobre la deducción por I+D de **X Q SA**.
 4. Sobre la deducción por innovación tecnológica.
 5. Sobre las rentas de establecimientos permanentes en el extranjero.
 6. Sobre las deducciones de entidades con establecimientos permanentes extranjeros
 7. Sobre la provisión de cartera **X Y G SA**
 8. Sobre la provisión de cartera por **X USA HOLDING N**
 9. Sobre los Fondos de comercio financieros **R y D**

Respecto del Acuerdo sancionador.

1. Sobre que el contribuyente no tuvo acceso al informe ampliatorio del instructor
2. Sobre la sanción por deducción por I+D del **CTX**
3. Sobre otros conceptos: reducción por conformidad, amortizaciones, gastos no deducibles y deducciones EPs extranjeros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en las presentes reclamaciones los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite planteándose, a la vista de las alegaciones formuladas por el reclamante, las siguientes cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos:

- 1ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante relativas al expediente administrativo puesto de manifiesto y la ausencia de instrucción por parte de la AEAT.
- 2ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante relativas a de deducción por actividades de I+D del **CTX**.
- 3ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante relativas a la deducción por I+D de **X Q SA**.
- 4ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante relativas a la deducción por innovación tecnológica (IT).
- 5ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a las rentas de establecimientos permanentes (EPs) extranjeros.
- 6ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a las deducciones de entidades con establecimientos permanentes en el extranjero.
- 7ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la provisión de cartera **Y SA**.
- 8ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la provisión de cartera por **X USA HOLDING N**.

9ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la deducción de la “Retención Chile”.

10ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a los Fondos de Comercio Financieros **R y D**.

11ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a los gastos de representación, mecenazgo y patrocinio.

12ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a error en las deducciones por inversiones en Canarias.

13ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la provisión de cartera **X Y G SA**.

14ª. Dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a las sanciones impuestas.

Segundo.

La PRIMERA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes al expediente administrativo puesto de manifiesto y la ausencia de instrucción por parte de la AEAT.

Señala primeramente el interesado que el expediente administrativo relativo al Impuesto sobre Sociedades contiene documentación relativa a otros tributos y/u obligaciones tributarias del contribuyente tales como IRPF (retenciones), IRNR e IVA, así como a que consta documentación duplicada. Dice que lo anterior atenta contra la debida confidencialidad (art. 95.3 LGT) y el derecho del contribuyente a que las actuaciones se lleven a cabo de la forma menos gravosa para el contribuyente (art. 34.1.k LGT), así como que la configuración de un expediente excesivo puede atentar contra el derecho del contribuyente a la tutela judicial efectiva.

Pues bien, en cuanto a la cuestión de la **confidencialidad**, cierto es que el artículo 95.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), dispone:

“La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado”

Ahora bien, sobre dicha alegación ya se ha pronunciado este Tribunal en reclamaciones por él interpuestas frente a liquidaciones que, fruto del mismo procedimiento inspector, le fueron practicadas respecto de otros tributos y/u obligaciones tributarias, exponiendo un criterio plenamente aplicable al caso que ahora nos ocupa. Y así, dijimos al respecto en nuestra resolución de 04-04-2017, referida a “*Retenciones/Ingresos a Cuenta de Rendimientos del Trabajo/Profesionales, 2007 a 2009*”:

Es de recordar en este sentido, que las reclamantes han sido objeto de unas actuaciones de comprobación e investigación de **carácter general**, entre otros conceptos, por Retenciones a cuenta de Rendimientos de Trabajo / Profesional, períodos desde mayo de 2007 a diciembre de 2009. En efecto, las comunicaciones de inicio notificadas a las entidades se referían asimismo a los siguientes conceptos tributarios: Impuesto sobre Sociedades (período 2006 a 2009), Impuesto sobre el Valor Añadido (05/2007 a 12/2009), Retenciones e ingresos a cuenta de Imposición de No Residentes (05/2007 a 12/2009), Retenciones e ingresos a cuenta de Capital Mobiliario (05/2007 a 12/2009), Retenciones e ingresos a cuenta de Arrendamientos Inmobiliarios (05/2007 a 12/2009).

Así las cosas, la misma alegación de índole procedimental ahora planteada ha sido ya resuelta por este Tribunal Central con ocasión de las reclamaciones económico administrativas interpuestas por los mismos reclamantes frente a los acuerdos de liquidación practicados por el Impuesto sobre el Valor Añadido, **en el seno del mismo procedimiento inspector** que ahora nos ocupa. De esta forma, en las recientes resoluciones de fecha 26 de enero de 2017 (recaídas en reclamación con RG 3491/2013 y acumuladas por el IVA del ejercicio 2007 y en reclamación con RG 3439/2013 y acumuladas por el IVA de 2008 y 2009), nos pronunciábamos (Fundamentos SEGUNDO en ámbas):

“Señala la interesada que en la puesta de manifiesto del expediente apreció la existencia de documentos relativos a otros tributos que no se encontraban relacionados con la liquidación por el concepto de Impuesto sobre

el Valor Añadido, lo que suponía una vulneración del deber de confidencialidad y del derecho a privacidad que de los datos con trascendencia tributaria asiste a los obligados tributarios, según se desprende del contenido de la Ley General Tributaria. Asimismo, la existencia de tan abundante información no estrictamente necesaria para la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido entendía que suponía un obstáculo en cuanto al ejercicio de sus derechos pues el esfuerzo de comprensión y atención requerido era sensiblemente superior al necesario lo que redundó en una vulneración del derecho de tutela judicial efectiva que le asiste constitucionalmente.

Pues bien, de la observación del artículo 95 de dicha norma se aprecia efectivamente que “los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto (...)”. Es decir, que el carácter reservado de los datos recopilados como consecuencia de la actuación tributaria tienen como finalidad su utilización en la efectiva aplicación de los tributos. Salvo una serie de supuestos enumerados en el propio artículo no le está permitido a los órganos de la Administración su difusión o traslado a terceros.

Por tanto, señala este precepto que el tratamiento de los datos recopilados en el ejercicio de las actuaciones inspectoras, cuando se trate de actuaciones de comprobación e investigación, debe estar orientado a su fin específico, esto es la aplicación de los tributos y, acerca de este particular, debe señalarse que si bien es cierto que los datos relativos a otros tributos pudieran no tener razón de ser en la liquidación de realizada debe matizar este Tribunal que alguno de los elementos que han sido objeto de regularización tienen conexión directa con otros tributos.

En este sentido, es notorio que en las propias alegaciones de la reclamante se alude a la consideración de gastos deducibles, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de una serie de partidas con el fin de permitir la admisión de la deducción de las cuotas soportadas del impuesto originada por dichos gastos. O, sirva también de ejemplo, la relación evidente que existe entre las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto a las retenciones practicadas a los trabajadores o las imputaciones realizadas por las remuneraciones por razón de los vehículos o vivienda que se han puesto de manifiesto, y las cuotas que han sido regularizadas.

La utilización de datos o declaraciones procedentes de otros tributos en el curso de actuaciones inspectoras del propio obligado tributario no infringe el deber de confidencialidad que se impone a la Administración Tributaria pues como resulta de las propias alegaciones efectuadas por la interesada o se vislumbra del propio acuerdo de liquidación, sí existe relación entre los datos consignados en las declaraciones relativas a otros tributos y los elementos regularizados pero además, en ningún modo, se puede afirmar que se produce una difusión de los datos a terceros.

Por tanto, procede desestimar las alegaciones del reclamante en este punto.”

Idéntica conclusión ha de alcanzarse en el supuesto que nos ocupa, al resultar plenamente aplicable la argumentación expuesta. Así, únicamente cabe añadir que en el caso de las Retenciones a cuenta de Rendimientos Trabajo / Profesional se observan asimismo relaciones con otros conceptos tributarios, que incluso se desprenden de la mera lectura de las alegaciones planteadas cuando por ejemplo las reclamantes invocan la aplicación de la presunción legal establecida en el IVA (50%) para considerar la afectación de los vehículos a la actividad económica desarrollada.

Por lo expuesto, procede desestimar la alegación de las entidades reclamantes.

Y en cuanto a el derecho del contribuyente a no **ser gravado lo menos posible**, cierto es que el artículo 34.1.k LGT señala que el contribuyente tiene:

“Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa....”

Ahora bien, el hecho de que en el expediente existan documentos referidos a otros tributos y/u obligaciones tributarias del contribuyente o bien documentos duplicados, si bien puede suponer una cierta dificultad a la hora de consultar el expediente para formular alegaciones no supone, a juicio de este Tribunal, causa de nulidad de las liquidaciones por generar indefensión ni atenta contra el derecho del contribuyente a la tutela judicial efectiva (art. 24 C.E) como aduce el reclamante.

Continúa alegando el interesado que **la Inspección no incorporó al expediente** que le fue puesto de manifiesto **numerosa documentación** que el propio contribuyente había aportado a la Inspección, no obstante lo cual él mismo reconoce que, tras denunciar tal hecho ante el TEAC en el seno de la reclamación interpuesta relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 (RG 3811/13[2]), dicha información fue incorporada al expediente. Así las cosas hay que señalar, en primer lugar, que al ser documentación aportada por el propio contribuyente éste tiene conocimiento de la misma incluso físicamente, en forma de original o copia, la tiene en su poder ya que señala que la aportó dos veces ante la Inspección, por lo que no se le genera indefensión y, en segundo lugar, al contar esta documentación en el expediente este Tribunal la tiene a su disposición a los efectos de poder valorarla y decidir con conocimiento de la misma.

Continúa alegando el interesado que determinada documentación aportada al expediente por la inspección (v.gr. Informes periciales sobre proyectos de I+D) no fueron **puestos en conocimiento** del interesado **antes de la puesta de manifiesto** del expediente. Pues bien, ello ninguna irregularidad generadora de indefensión supone ya que con ello la Inspección no ha hecho sino dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 182 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RG 1065/2007 – RGGI) a tenor del cual:

“Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de liquidación o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se registrará por lo dispuesto en el artículo 96”

Y el artículo 96 al que remite el 182 dispone en su apartado 1º:

“Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos....”

Continúa alegando el interesado que la Inspección se negó a **comunicar al interesado con carácter previo** a la formalización de las actas los conceptos y cálculos a regularizar. Pues bien, acerca de esta cuestión tiene formado criterio este Tribunal, y así, dijimos en nuestra resolución de 22-10-2009 (RG 3641/08), dictada precisamente en Unificación de Criterio, criterio que mantenemos a día de hoy:

TERCERO. Entrando ya en el fondo del asunto hay que comenzar señalando que el artículo 157.1 de la LGT dispone que *“Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho”* y el artículo 33.ter.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986 – RGIT), vigente y aplicable a las actuaciones inspectoras que nos ocupan, que *“En todo caso, y con carácter previo a la formalización de las actas, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular. Con ocasión de este trámite, el contribuyente podrá obtener, a su costa, copia de los documentos que figuren en el expediente y que hayan de ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución. Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes”*.

De acuerdo con estos preceptos la Inspección tiene obligación de poner de manifiesto al contribuyente toda la documentación que figure en el expediente que vaya a ser tenida en cuenta en la propuesta de regularización contenida en el acta, permitiendo al mismo que formule las alegaciones que estime oportunas y presente los documentos o justificantes que considere pertinentes, todo ello en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince. Pero no existe obligación, como pretende el Tribunal Regional, de presentar en ese momento al obligado tributario una propuesta o borrador con el contenido del acta a incoar, ni que explicita la regularización tributaria que, en su caso, se va a proponer, lo que se realizará en el acta y en el informe ampliatorio puesto de manifiesto al interesado junto al expediente. En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en Resoluciones tales como las de fecha 16-02-2006 (RG 2636/03) y 02-03-2007 (RG 3711/03).

A la anterior conclusión se llega igualmente del análisis del contenido de los diferentes documentos que puede emitir la Inspección y, en concreto, del distinto contenido que la norma prevé según nos encontremos ante Diligencias o ante Actas y así, dispone el artículo 99.7 de la LGT que “Las diligencias son los documentos públicos

que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias”, en tanto que las actas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 143.2 LGT “son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma”.

Finalmente, y aunque no estuviere vigente al tiempo de las actuaciones inspectoras que nos ocupan, es destacable que a las mismas conclusiones se llegaría del análisis de lo dispuesto al respecto en el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (RD 1065/2007) en cuyo artículo 183 se dispone que “Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96”, disponiendo el artículo 96 al que remite, por lo que aquí interesa: “Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación. En dicho trámite, el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas”. En definitiva, no exige el referido artículo 96, al que remite el 183, el que se comunique al contribuyente propuesta o borrador alguno del contenido del acta a incoar, ni que explicita los motivos de la regularización tributaria que, en su caso, se vaya a proponer en dicha acta.

Continúa alegando el interesado que la Inspección incumplió el Pº de “regularización íntegra” al no realizar ajustes respecto de aquello que le beneficiaba, y pone como ejemplo el que no ha admitido como **mayor gasto del Impuesto sobre Sociedades el IVA soportado** cuya deducibilidad no admitió a efectos del IVA, pero la propia alegante señala que la Inspección no admitió el gasto en el Impuesto sobre Sociedades apoyándose en lo dispuesto por el artículo 19.3 TLIS lo que considera no ajustado a Derecho. Pues bien, también respecto de esta cuestión tiene formado criterio este Tribunal Central, y así, dijimos en nuestra resolución de 18-12-2008 (RG 470/07), dictada precisamente en Unificación de Criterio, criterio que mantenemos en a día de hoy:

En el presente caso nos encontramos con que unas cuotas de IVA soportado no deducible (tal y como lo reconoce el propio interesado) se han contabilizado en la cuenta 472 pretendiendo el contribuyente (pretensión que le ha sido estimada por el TEAR) que, no obstante dicha contabilización y dado que la Inspección no admite la deducción en IVA de dichas cuotas, las mismas sean admitidas como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades:

Tal pretensión se opone frontalmente con lo dispuesto en el artículo 19.3 de la LIS que establece como requisito de deducibilidad de un importe como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades el principio de inscripción contable del mismo en la cuenta de pérdidas y ganancias (o excepcionalmente en una cuenta de reservas) en los términos siguientes: *“No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente”.*

En el presente caso, reconociendo el interesado la no deducibilidad en IVA de las cuotas de IVA soportado objeto de controversia, lo que se ha producido es un **error** contable por su parte (así se califica por el sujeto pasivo, el TEAR y el Director IFT), error del que se apercibe cuando la Inspección le pone de manifiesto la no deducibilidad en IVA de las cuotas soportadas objeto de controversia y, acerca de los errores contables, tiene dicho el ICAC (Consulta 1-BOICAC núm. 34, 07-1998) lo siguiente:

“Sobre la corrección de errores contables procedentes de ejercicios anteriores.

Respuesta:

Las cuentas anuales deben reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. Por ello, en la medida que se detecten errores en la contabilidad, se deben investigar las causas que han originado dichos errores y proceder al ajuste de las partidas implicadas.

En todo caso, será de aplicación la norma de valoración 21.^a «Cambios en criterios contables y estimaciones», contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, en el sentido de considerar que el efecto que ocasiona el error se produce al inicio del ejercicio en que se pone de manifiesto; el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos que sean consecuencia del citado error se incluirá como un resultado extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En la memoria de las cuentas anuales la empresa deberá incluir cualquier información significativa sobre los errores que se hayan podido producir; en concreto se especificarán las causas que los motivaron”.

(...)

Aplicado lo anterior a la cuestión controvertida debe concluirse que sólo cuando el contribuyente refleje los importes objeto de controversia como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe en cuestión cumplirá el requisito de deducibilidad establecido en el anteriormente transcrito párrafo primero del artículo 19.3 LIS.

Continúa alegando el interesado la vulneración de la **doctrina de los “actos propios”** y la “confianza legítima”. Y hace referencia a dos casos concretos: a) La exención de rentas procedentes de establecimientos permanentes (Eps) en el extranjero y b) La deducción por gastos de I+D.

Pues bien, tal y como se le dijo al contribuyente en la resolución de 26-01-2017, referida a IVA y derivada del mismo procedimiento inspector, en cuya reclamación planteaba el interesado la misma alegación, si bien allí en cuanto a regularizaciones relativas a IVA:

TERCERO: La siguiente de las alegaciones planteadas se refiere a la separación del criterio de la Administración en relación a una misma actuación por el mismo concepto y tributo realizado por los actuarios de la Inspección en comprobaciones de ejercicios anteriores. Señala que se vulneran los principios de actos propios y confianza legítima. En concreto, alude a lo largo del escrito de alegaciones a las actuaciones de comprobación e investigación del período 2003-2005.

Sobre esta cuestión ha establecido este Tribunal Central como criterio a seguir, de acuerdo a la resolución 5071/2012, de 17 de noviembre de 2015, lo siguiente:

Por otra parte, se presentan en este caso todos los elementos que permiten la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario, recogida en múltiples ocasiones por los Tribunales. Esta requiere de dos condiciones simultáneas para su aplicación (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.

- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante.

En cuanto al principio de confianza legítima en el ámbito comunitario, son especialmente relevantes las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 16 de mayo de 1979 (caso 84/78); de 5 de mayo de 1981 (caso 112/80); y 21 de septiembre de 1983, (casos 205 a 215/82), cuya doctrina es reproducida por sentencia de 25 de febrero de 2010, del Tribunal Supremo, en cuyo fundamento séptimo se mencionan:

“Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo 1979, As 84/78; 5 de mayo de 1981, As 112/80, 21 de septiembre de 1983, As. acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84), admite la vulneración de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.

En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.

Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable”.

En definitiva, debe mediar un acto de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables.

Tras exponer el criterio establecido por este Tribunal en esta cuestión, es claro que también debe desestimarse esta alegación por cuanto la alusión genérica a una vulneración al principio de los actos propios y de confianza legítima requiere una actuación que suponga una manifestación de voluntad por parte de la Administración acerca de la aplicación de una determinada norma donde se ponga de manifiesto la permanencia en iguales términos de todos los factores que afectan a la aplicación de un tributo.

La sociedad reclamante indica que se produce esta situación como consecuencia de una actuación inspectora en ejercicios previos en los que produciéndose la misma circunstancia respecto de algunos de los elementos regularizados en este acuerdo no se practicó liquidación. Asume **X S.A.** una voluntad tácita de no regularizar el comportamiento de la interesada.

Sin embargo, no puede coincidir con ese criterio este Tribunal Central dado que, como se ha manifestado previamente, no ha existido actuación alguna de la Administración Tributaria anterior respecto de los diferentes elementos que señala la interesada. Considerar como acto propio cada actuación administrativa que suponga una no regularización de cualquier elemento que constituya una operación económica susceptible de ser liquidada sería tanto como entender vetada cada regularización administrativa a practicar en un futuro si no se realizó en el pasado.

Además, no es infrecuente el **cambio de criterio** respecto a determinadas situaciones cuando se entienda que la norma debe ser aplicada en un modo diferente a como se venía actuando previamente.

Por tanto, cabe desestimar esta alegación pues la no regularización previa de algún comportamiento del obligado tributario no ha de ser determinante para una actuación futura.

Criterio éste que también se la ha expuesto al ahora reclamante en la resolución de 04-04-2017 relativa a retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y profesionales relativa a liquidación por tal concepto emanada del mismo procedimiento inspector.

Dos son por tanto las cuestiones a considerar al respecto:

- La primera, que la Teoría de los actos propios no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por la norma jurídica.

Así, dice STS de 01-02-1999 que el principio de confianza legítima:

“...no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma.

O dicho en otros términos, la doctrina invocada de los “actos propios” sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que

prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los actos propios declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley... y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias formativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos. O, dicho en otros términos, no puede decirse que sea legítima la confianza que se deposite en un acto o precedente que sea contrario a norma imperativa".

Más recientemente dice el TS en sentencia de 29-11-2011 (rec. nº. 5128/2009):

En la sentencia de esta Sala de 16 de septiembre de 2002 (RC 7242/1997), se afirma: «Además, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el **interés público** salvaguardado por el **principio de legalidad**; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (...) y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos".

Y, aún más recientemente, la STS de 06-03-2014 (rec. nº. 2171/2012) dice:

En relación a la aplicación del principio de seguridad jurídica en el campo de las relaciones entre Administración y administrados, en la Sentencia de 10 de junio de 2013 (RJ 2013, 5608) (recurso de casación 1461/2012), se ha dicho que *"el respeto al principio de protección de la confianza legítima, que rige en un Estado de Derecho las relaciones entre la Administración y los particulares, por imperativo de lo dispuesto en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución (RCL 1978, 2836), determina que una autoridad pública no puede adoptar decisiones que frustren o defrauden las expectativas fundadas de los particulares, derivadas de un previo proceder de la Administración, acorde con la legalidad, que ha provocado que éstos, basados en la situación de confianza suscitada, adecúen su comportamiento procedimental. Este principio no puede invocarse, sin embargo, para legitimar actuaciones de la Administración, de carácter reglado, que se revelen contrarias al ordenamiento jurídico, o que resulten contradictorias con el fin o interés público tutelado por una norma jurídica, pues de ningún modo puede validar una conducta arbitraria de la Administración que suponga el reconocimiento de derechos o facultades contrarios al principio de legalidad."*

Por tanto, el principio de confianza legítima impone que las decisiones de la Administración no supongan un cambio de sentido respecto de los actos administrativos previamente dictados, con base en cuyo fundamento actuó el administrado, dando con ello estabilidad a la relación jurídico administrativa. Sin embargo, no protege frente a actuaciones contrarias al principio de legalidad, que no pueden quedar convalidadas por el hecho de que las previas decisiones administrativas hubieran sido de aprobación o conformidad de la conducta del administrado.

- Y la segunda, el hecho de que la Administración puede cambiar de criterio siempre que dicho cambio sea motivado.

Señalando al respecto la STS de 07-04-2014 (rec. nº. 3699/2012) y la STS de 23-06-2014 (rec. nº. 3701/2012).

En el supuesto enjuiciado, el cambio de criterio no resultó arbitrario, no atentó contra la seguridad jurídica, ni vulneró la confianza que se reclama. Como expresó el propio órgano de revisión y ratificó la Sala de instancia en su fundamento quinto, la nueva línea interpretativa estaba justificada puesto que «[n]ada impide que se produzca un cambio de criterio por la Administración siempre y cuando se encuentre suficientemente motivado,

motivación que concurre en el presente supuesto enjuiciado bastando para su comprobación con examinar el acuerdo de liquidación tributaria [...]». En efecto, la Administración reconoció, y así lo recogió la sentencia impugnada, que a pesar de existir actuaciones anteriores, durante los ejercicios 1998 y 1999, en las que se levantaron actas aceptando la aplicación de la deducción por la actividad exportadora en los términos planteados por la actora, con posterioridad la Administración conoció el cambio de doctrina llevado a cabo por Tribunal Económico-Administrativo Central y por los diversos pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que confirmaron el nuevo criterio. Se trata, por lo tanto, de un cambio de orientación debidamente motivado en los términos que cabría exigir a la luz del artículo 54.1.c) de la Ley 30/1992, justificado por la interpretación realizada por los órganos de revisión.

En definitiva, como dice la STS de 22-06-2016 (rec. nº. 2218/2015):

...el hecho de que **no se haya activado la regularización** de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

A lo anterior hay que añadir, por lo que al concreto caso que ahora nos ocupa se refiere, que, por lo que a los proyectos de I+D incumbe, el pretendido “acto propio” estaría referido sólo a una parte de los proyectos (y, por lo que se refiere a los proyectos del **CTX**, sobre cuya calificabilidad o no como de I+D previo análisis de las circunstancias al respecto no existe en el expediente prueba de pronunciamiento expreso anterior[3] y que, en todo caso, en el supuesto que nos ocupa, como dice la Oficina Técnica, al contar la Inspección con Informes periciales técnicos, el cambio de criterio estaría suficientemente motivado) y, por lo que a la exención de rentas procedentes de EPs en el extranjero se refiere, como dice el Acuerdo de liquidación “*nada alude (el obligado tributario) a un acto expreso en relación a la tributación de los Eps, ni a un análisis en profundidad de la cuestión como se ha hecho ahora*”, además de que, adicionalmente, la problemática, como más adelante se explicitará pivota sobre si cabe hablar de “actividad diferenciable” y “gestión separada” cuestiones que al tener un sustrato fáctico habrá que estar a las circunstancias concurrentes en cada momento, pudiendo por tanto cambiar con el paso del tiempo[4].

Continúa alegando el interesado que la Inspección ha vulnerado lo dispuesto tanto por el **Código de Buenos Prácticas Tributarias** (CBPT) así como criterios establecidos por la **Dirección General de Tributos** (DGT). Y adicionalmente que la Inspección no acudió a los **mecanismos internacionales de intercambio de información**.

Pues bien, respecto de lo primero, sin necesidad de mayor análisis, únicamente señalar que, como el propio reclamante reconoce en alegaciones, se trata de recomendaciones sin carácter normativo por lo que, por sí, no pueden ser causa de nulidad del acto administrativo.

Respecto de lo segundo indicar que, frente a lo alegado, la Inspección no está obligada a solicitar informes a la DGT pero sí a seguir los criterios de ésta (art. 89.1 LGT) “*siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado tributario y los que se incluyen en la contestación a la consulta*”, circunstancia ésta que se analizará en detalle a la hora de entrar a conocer individualizadamente de las regularizaciones practicadas por la Inspección.

Y respecto de lo tercero indicar que la Inspección tampoco está obligada a acudir a mecanismos internacionales de intercambio de información cuando estime que puede regularizar sin ello, no obstante lo cual este Tribunal valorará las pruebas aportadas al respecto por el interesado al entrar a analizar individualizadamente de las regularizaciones practicadas por la Inspección.

Acerca de lo alegado en relación a la inexistencia de “**Planificación fiscal agresiva**” nada tiene este Tribunal que indicar toda vez que, como el propio reclamante dice, “*en el acuerdo de liquidación la Oficina Técnica (página 152) decide desechar dicho debate como justificación de las liquidaciones*”

Finalmente no podemos compartir la apreciación del reclamante de que en los Acuerdos impugnados no figura la debida **contestación a las alegaciones** planteadas. Como ya se le dijo al respecto en nuestra resolución de 04-04-2017, que resulta plenamente aplicable al caso que ahora nos ocupa:

En efecto, basta analizar el contenido de los acuerdos para observar que la Jefa de la Oficina Técnica detalla motivadamente los elementos de las liquidaciones que confirma, resolviendo todas las cuestiones planteadas en el expediente. Por lo tanto, no cabe apreciar que a las entidades reclamantes se les haya

provocado ninguna situación de indefensión motivada por una inadecuada instrucción del expediente, por cuanto además se constata, de la lectura de las alegaciones presentadas tras la incoación de las actas correspondientes, que las obligadas tributarias poseían un perfecto conocimiento de los elementos que determinan las propuestas de regularización.

Tercero.

La SEGUNDA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la deducción por actividades de I+D del **CTX**(Centro Tecnológico de **X**): en síntesis, basa principalmente sus alegaciones el contribuyente en considerar suficiente la documentación aportada a la Inspección como para llegar a la conclusión de que los Proyectos deben ser calificados como de I+D.

La deducción por actividades de investigación y desarrollo (I+D) está regulada en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RD Ley 4/2004 – TRLIS) siendo aplicable en el ejercicio 2007 la redacción dada al mismo por la Ley 23/2005 y en los ejercicios 2008 y 2009 la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008 (redacción esta última aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 01-01-2008. Destacamos de dicho artículo 35 TRLIS lo siguiente:

(...)

a) Concepto de investigación y desarrollo.

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software.

(...)

a) Concepto de innovación tecnológica.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere la letra b).1.º siguiente, con independencia de los resultados en que culminen[5].

(...)

3. Exclusiones.

No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:

a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

4. Aplicación e interpretación de la deducción.

a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio[6] o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3.

Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

b) El sujeto pasivo podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)

c) Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Una vez vista la normativa básica aplicable al caso habrá que describir éste lo más escuetamente posible, en concreto:

- La Inspección no admite la deducción declarada por el Grupo relativa a los proyectos que se desarrollan en el "Centro Tecnológico de ..." (salvedad hecha de la deducción declarada por los proyectos del LATD de **X L Y ESPECIALIDADES SA**, proyectos éstos que no han sido objeto de comprobación).

- Con relación al "Proyecto ..." la actividad ha sido calificada por la Inspección como de Innovación Tecnológica (IT) y no como de Investigación y Desarrollo (I+D).

Pues bien, el **GRUPO X** se ha aplicado deducción por I+D por un total de 356 proyectos (a los que hay que adicionar 183 de **X Q** a los que nos referiremos en el Fundamento de Derecho siguiente) sin que el Grupo haya utilizado ninguno de los tres mecanismos previstos en la norma anteriormente transcrita (Informes vinculantes

para la Administración, Consultas vinculantes para la Administración y Acuerdos previos de valoración) para dar seguridad jurídica a la cuestión.

Alega el interesado que aportó determinados certificados emitidos por varios organismos pero él mismo reconoce en alegaciones que éstos no son los Informes a que se refiere el art. 35.4.a) del TRLIS antes transcrito, únicos que tienen carácter vinculante para la Administración tributaria según expresamente dice el precepto indicado.

La Inspección ha realizado dos tipos de actuaciones respecto de los proyectos por I+D:

- Por un lado ha solicitado informe pericial respecto de 44 proyectos.
- Y, por otro, ha analizado los demás a los efectos de determinar si cumplían o no los requisitos para poder ser calificados como de I+D.

Por su parte el contribuyente ha presentado en el trámite de alegaciones al acta informes periciales respecto del "Proyecto ...[7]" e informes relativos a los que denomina no proyectos individualizados sino "Familias de Proyectos" (o "Proyectos Globales"), sin desglose de los proyectos individuales que componen cada "Familia".

Pues bien, respecto de las denominadas "Familias de Proyectos" incumple ya el contribuyente uno de los requisitos legalmente establecidos para poder disfrutar de la deducción que nos ocupa, esto es, que nos encontremos ante **proyectos individualizados**. Y así, dispone el artículo 35.1.b) del TRLIS, al referirse a la base de la deducción:

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial excluidos los inmuebles y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

Con la referida "individualización" se pretende poder concretar el importe de la base de deducción correspondiente a cada proyecto, concreción que, de no existir, no será posible cuantificar el importe de la deducción a que, en el caso de poder calificarse el proyecto como de I+D, tendría derecho el contribuyente.

Adicionalmente dicha individualización permite hacer efectivo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 44 del TRLIS que establece que:

"Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad".

Individualización que viene definida en el artículo 5.2 del R.D. 1432/2003, y que es claro que en este caso no se cumple:

"...un proyecto individualizado es aquel proceso único que consiste en un conjunto de actividades coordinadas y controladas con fechas de inicio y fin, llevadas a cabo para lograr un objetivo conforme con requisitos específicos, los cuales incluyen los compromisos de plazos, costes y recursos".

Señala en este punto el reclamante que el TEAC, en resolución de 03-04-2008 (RG 2204/2004) publicada en DOCTRINA (base histórica), admite la deducción por I+D de un proyecto global pero, como bien dice el respecto la Oficina Técnica, en el caso de la referida resolución se trata de "un proyecto global, que consta de subproyectos entrelazados entre sí y complementarios", de forma tal que:

El TEAC acepta el informe pericial de parte poniendo de manifiesto la seriedad del mismo (...y...) en el presente caso, existen informes periciales de 2, 4 ó 6 páginas que copian lo que se dice en las Memorias y consideran, poco más, que son I+D. Además, no se ha acreditado que los proyectos que comprenden las familias sean complementarios, estén entrelazados etc. Ningún informe pericial menciona expresamente esto ya que ni siquiera la mayor parte de los Informes periciales enumera las "subproyectos", ¿cómo va a acreditar la actividad de I+D del mismo?. En suma, el obligado pretende que un Informe pericial sobre una línea de investigación, que no menciona los proyectos que incluye, determine la acreditación de los proyectos que la entidad dice clasificar en esa línea o familia.

Por otro lado, tal y como se dice en los Acuerdos de liquidación respecto de las **memorias de las familias de proyectos**:

...el análisis de las memorias de los proyectos presentados ha permitido concluir que es claramente insuficiente, muy a pesar de las alegaciones del obligado. No se describe la mejora del proyecto, ni la situación anterior, ni la que se pretende conseguir, propiedad de los resultados, estructura del proyecto, subprocesos y fases, trabajos y conclusiones al finalizar cada fase, situación de la técnica a nivel nacional e internacional, limitaciones técnicas, novedades introducidas, presupuesto con estimación de costes y recursos necesarios....

Y es debido a esta insuficiencia de documentación aportada (documentación que le ha sido solicitada por la Inspección al contribuyente desde septiembre de 2011 hasta finales de enero de 2013) la que ha llevado a los **peritos administrativos**[8] a no poder calificar como de I+D ninguno de los 44 proyectos que se sometieron a su pericia. Y así se dice, a modo de ejemplo, en uno de dichos informes[9]:

En gran parte de los proyectos revisados se ha constatado una falta de datos justificativos de las actividades consideradas en los mismos, lo cual no ha permitido emitir, en la mayoría de los casos, un dictamen objetivo y concluyente sobre si las actividades citadas en los proyectos pueden considerarse actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica.

Las actividades que constituyen los proyectos deberían responder a los conceptos de investigación y desarrollo o innovación, según las definiciones contenidas en el artículo 35 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Así, en dichas actividades, deberían quedar suficientemente detallados y justificados cuáles son las limitaciones y estado de la situación técnica en el momento de inicio de la actividad y sobre todo cuáles son las novedades introducidas con respecto a las tecnologías y productos ya existentes, si es que las hubiera. Es decir, cuáles son los nuevos conocimientos en el ámbito científico o tecnológico, los avances de desarrollo o los avances tecnológicos que los diferencien de los ya existentes”

El informe emitido por dichos funcionarios resulta del ejercicio de competencias propias de los órganos de la Inspección tributaria, previstas expresamente en los artículos 141 de la LGT y 197 “Otras actuaciones inspectoras” del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y goza de presunción de certeza “iuris tantum”, tal y como ha reconocido para un supuesto similar la Audiencia Nacional en Sentencia de 2 de febrero de 2009, Recurso contencioso-administrativo 573/2006, confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2011 en Recurso de Casación 2446/2009:

“(…) Sin embargo esta Sala, valorando los medios de prueba practicados conforme a los principios procesales que rigen este procedimiento y a tenor de las reglas de valoración contenido en las normas que las regulan, ha concluido que en ningún caso se ha desvirtuado la presunción de certeza “iuris tantum” de la que goza el referido informe técnico en que se ha basado el acto administrativo originario recurrido, y ello por mor del principio de discrecionalidad técnica que rige para la actuación administrativa.

Se ha de recordar que la discrecionalidad técnica expresada surge de una presunción de certeza o de razonabilidad de la actuación administrativa, apoyada en la especialización y la imparcialidad de los órganos establecidos para realizar la calificación. De modo que dicha presunción “iuris tantum” sólo puede desvirtuarse si se acredita la infracción o el desconocimiento del proceder razonable que se presume en el órgano administrativo en cuestión, bien por desviación de poder, arbitrariedad o ausencia de toda posible justificación del criterio adoptado, entre otros motivos, por fundarse en patente error, debidamente acreditado por la parte que lo alega.

El que un informe técnico emitido por un órgano administrativo goce de una fuerte presunción de neutralidad y acierto se debe, en relación al primero, a que, nacido de un órgano administrativo, ha de entenderse que fue emitido respetando el postulado de objetividad que el artículo 103 de la Constitución (RCL 1978, 2836) proclama para la actuación de la Administración pública; y el segundo, por la solvencia técnica de quien lo emite. En el caso de autos, se reitera, el informe técnico en que se fundamenta el acuerdo liquidador ha sido elaborado por un Inspector de Hacienda que a su vez es Doctor en Ingeniería Industrial, y de lo que se está resolviendo en

este proceso es determinar si esos proyectos por los que la obligada se ha deducido son o no actividades de I+D e IT según el artículo 33 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades.”

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 15 de diciembre de 2011, añade lo siguiente:

“Se hace referencia a la discrecionalidad técnica que rige la actuación administrativa, si bien que debe precisarse que ello tiene lugar en cuestiones que han de resolverse, como en el presente caso, por un juicio fundado en elementos de carácter exclusivamente técnico *“que en cuanto tal escapa al control jurídico, que es el único que pueden ejercer los órganos jurisdiccionales y que, naturalmente, deberán ejercerlo en la medida en que dicho juicio técnico afecte al marco legal en que se encuadra, es decir, sobre las cuestiones de legalidad que se planteen en el caso, utilizando al efecto todas las posibilidades que se han ido incorporando a nuestro acervo jurídico”* Y tras afirmar la presunción de certeza o de razonabilidad de la actuación administrativa, apoyada en la especialización y la imparcialidad de los órganos establecidos para realizar la calificación. y que dicha presunción *“iuris tantum”* sólo puede desvirtuarse si se acredita la infracción o el desconocimiento del proceder razonable que se presume en el órgano administrativo en cuestión, bien por desviación de poder, arbitrariedad o ausencia de toda posible justificación del criterio adoptado, entre otros motivos, por fundarse en patente error, debidamente acreditado por la parte que lo alega”.

Siendo extensibles tales conclusiones a los **proyectos analizados por la Inspección**, concluyéndose al respecto en el análisis de proyectos realizado por la Inspección en el informe que acompaña a las actas (Informe en el que se incluye una breve referencia individualizada a cada proyecto):

...con los datos incluidos en la documentación aportada en el proyecto no es posible emitir un dictamen concluyente sobre si las actividades mencionadas pueden considerarse actividades de investigación y desarrollo, o de innovación tecnológica, de acuerdo con el concepto de investigación y desarrollo así como del concepto de innovación tecnológica recogidos en el art. 35.1.a) y 35.2.a) del RD Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Poniendo de manifiesto la Inspección las notables insuficiencias de documentación aportada respecto de la que sería exigible y necesaria, tanto en los Informes complementarios de las actas como en los Acuerdos de liquidación. Y así, se dice en los primeros (v.gr el relativo al ejercicio 2007: págs. 235 y 236), en síntesis:

En la documentación analizada sobre los proyectos anteriores, se observa lo siguiente:

- En diversas memorias y/o proyectos aportados no figura firma alguna o bien ésta es ilegible.
- No se relacionan detalladas las novedades introducidas: nuevos conocimientos, avances en desarrollo, avances tecnológicos, relacionados estos conceptos con las definiciones del artículo 33 de la Ley 43/1995, ni se delimitan las actividades del proyecto que constituyen investigación y desarrollo y las correspondientes a innovación tecnológica.
- No consta estimación de costes en la planificación, divididos en coste en investigación y desarrollo y coste en innovación tecnológica.
- No figuran los recursos materiales necesarios del proyecto, planificación, justificación de cuando son necesarios estos recursos. Identificación de la procedencia de los recursos: propia empresa, subvenciones, créditos.....

Y en los segundos (los Acuerdos de liquidación), igualmente se pone de manifiesto dicha insuficiencia de documentación en aspectos tales como la mención a las novedades, avances científicos y técnicos que se proponen, al estado de la situación técnica nacional e internacional, presupuestación anual y/o total, recursos materiales y personales necesarios para llevar a cabo tales proyectos y la procedencia de dichos recursos (v.gr. págs. 230 y ss del Acuerdo de liquidación relativo al ejercicio 2007).

Por otro lado, y por lo que respecta a la alegación actora de que determinados proyectos han sido objeto de **subvención pública** este Tribunal tiene ya formado criterio al respecto y así, decíamos en nuestra resolución de 15-10-2012:

En cuanto al hecho de que uno de los proyectos obtuvo una subvención del (...) hay que indicar que, como ya ha tenido oportunidad de señalar este Tribunal, sólo a partir de la Ley 7/2003 se introduce la posibilidad en el contribuyente de obtener Informes del Ministerio de Ciencia y Tecnología (u organismo adscrito a él) relativos al cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para que un determinado proyecto sea considerado apto a efectos de deducción por I+D+i, Informes que vinculan a la Administración tributaria. Lo que son subvenciones de la Administración pública, éstas son variadas tienen por objeto tanto proyectos que responden al concepto tributario de I+D+i como otros que, a pesar de estar relacionados con la tecnología, la calidad o la seguridad industrial, no responden a dicho concepto tributario. En todo caso, como se ha dicho en el F.J. segundo de la presente resolución, con subvención o sin ella es sobre el sujeto pasivo sobre el que recae la carga de la prueba de que un determinado proyecto cumple los requisitos legales a efectos de deducción por I+D+i, prueba que, según lo dicho en el F.J. anterior, a juicio de este Tribunal no ha aportado. Así se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones tales como de 13-07-2006 (RG 42/04), confirmada por SAN de 17-03-2009 (rec. nº. 21/2007), o más recientemente, la de 13-10-2010 (RG 6407/08). Y también expresamente se ha pronunciado la Audiencia Nacional acerca de esta cuestión en sentencias tales como la de 22-09-2008 que señala:

“La parte actora alega que la actuación de la Inspección atenta contra el principio de coordinación interadministrativa pues estos proyectos han obtenido las subvenciones concedidas por el Ministerio de Ciencia y Tecnología estimando que se trataba de proyectos de I+D y sin embargo en la Inspección no obtenga esta calificación; se vulnera el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima, ante las distintas valoraciones de un mismo hecho por los distintos departamentos ministeriales.

Al respecto debe decirse que el acto administrativo de aprobación de la liquidación, se preocupa de señalar que la valoración que hace de tales proyectos es a los meros efectos fiscales con sujeción a lo dispuesto en el artículo 33 de la ley 43/1995, entendiendo que la concesión de subvenciones o el reconocimiento de proyectos de I+D realizado por otros Ministerios está íntimamente vinculado con la concesión de la subvención por reunir los requisitos establecidos en la orden de convocatoria o en planes de ayudas a la investigación.

Como bien razona la Inspección, y la resolución del TEAC, para que pueda obtenerse la deducción prevista en el artículo 33 de la ley 43/1995, debe concurrir los requisitos exigidos en dicho precepto, sin que todo proyecto I+D, aunque tenga la condición técnica de tal, pueda beneficiarse de los beneficios fiscales recogidos en dicho precepto, puesto que la norma fiscal constituye una ley especial sobre las más generales que permiten calificarlos como tales, por lo que la aplicación de aquella norma tendrá preferencia sobre estas otras, cuando se trate de interpretar y aplicar una norma de naturaleza tributaria, por tanto no puede hablarse de descoordinación ni atentado al principio de seguridad jurídica y buena fe.”

Y el mismo criterio mantiene la DGT en la consulta traída a colación en los Acuerdos de liquidación (V0836/2010) y a tenor de la cual:

El hecho de que a la entidad consultante le haya sido concedida una subvención para la innovación y el desarrollo tecnológico por una Comunidad Autónoma no tiene ningún efecto vinculante respecto a la calificación fiscal del proyecto.

Los proyectos o actuaciones susceptibles de ser objeto de tales subvenciones no tienen por qué coincidir con los conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

Adicionalmente alega el reclamante:

a) La vulneración del principio de buena fe y confianza legítima al actuar la Administración contra los actos propios, cuestión a la que ya se le ha dado respuesta en el Fundamento de Derecho anterior.

b) El hecho de que sólo ha existido Informe Pericial Administrativo respecto de una parte de los proyectos, lo que a juicio de este Tribunal no es óbice para que la Inspección pueda llegar por sí a las mismas conclusiones respecto del resto de los proyectos al ser análoga la documentación con la que el contribuyente pretende respecto de ellos acreditar la calificabilidad de los mismos como de I+D.

c) El hecho de que no se pusieron en conocimiento del contribuyente los Informes Periciales Administrativos sino en la puesta de manifiesto del expediente, circunstancia ésta que, a juicio de este Tribunal, y tal y como ya se ha dicho en el Fundamento de Derecho anterior, no le ha generado indefensión, máxime si

adicionalmente tenemos en cuenta que el propio contribuyente, según el mismo reconoce en alegaciones, también entregó a la Inspección Informes Periciales en fase de alegaciones al acta.

d) El hecho de que ha aportado Informes Periciales, Informes que son tenidos en cuenta por los Acuerdos de liquidación en los que se da cumplida motivación del porqué no les concede prueba bastante como para calificar los proyectos a los que se refieren como de I+D (v.gr. pág. 242 a 250 del Acuerdo de liquidación relativo al ejercicio 2007), llegándose a las conclusiones que transcribimos seguidamente, conclusiones que, dado su carácter objetivo, este Tribunal no tiene sino que compartir:

“En definitiva, del análisis anterior, esta oficina Técnica destaca:

- En primer lugar la poca extensión de algunos de los informes, 2, 3, 5 páginas, y la inclusión en los mismos de conclusiones genéricas, transcribiendo el artículo 35 del TRLIS, sin concreción alguna. Cabe destacar sin embargo, los del ACIE[10] por incluir un análisis más profundo.

- La mayoría de los Informes analizan tareas, actividades, fases, etc del proyecto o familia, pero no es objeto del análisis proyectos en concreto. No existe una relación clara entre las fases actividades con los proyectos, ya que los informes [ni] mencionan los proyectos con la identificación de **X** ni el número de fases o actividades coincide con el número de proyectos que **X** dice que está englobado en cada familia.

- Sólo dos Informes incluyen una enumeración de los proyectos afectados, el enumerado como familia 5 (pero el análisis se ciñe a unas actividades que nada tienen que ver con los proyectos previamente enumerados) y el 8

- En ningún proyecto las mencionadas tareas o actividades se relacionan o interconexionan entre sí, ni se menciona que su ámbito temporal sea consecutivo ni tienen relación alguna. Ni se habla de proyecto global que incluya subproyectos, etc.

- En definitiva las circunstancias que subyacen en estos dictámenes difieren enormemente de las que se dan en el caso analizado por la Resolución del TEAC de 3 de abril de 2008 RG 2204/2004, publicada en DOCTRINA (base histórica)”.

Amén de que, como se ha dicho, los Informes Periciales Administrativos tienen presunción de certeza “iuris tantum” según la Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

e) Se refiere también el reclamante a patentes sucedidas/solicitadas pero como ya tiene dicho este Tribunal en Rs de 25-10-2012 que no consta recurrida:

Finalmente alega el interesado que dos de los proyectos en cuestión han obtenido **patente**. Pues bien, acerca de tales patentes señalan los Informes del Perito de la Administración, y no es contradicho por el reclamante:

<<En cuanto a la concesión de las Patentes españolas, estas si no se ha optado por el análisis de patentabilidad, que es un proceso opcional, dichas patentes son concedidas sin examen previo de la novedad, de la actividad inventiva y la suficiencia de la descripción del objeto de la solicitud de la patente, a pesar de haber realizado el Informe sobre el Estado de la Técnica, amenos que de forma opcional se solicite el proceso de análisis de patentabilidad.

(...)

*La norma legal que define I+D e i.t., exige que el proyecto de que se trate implique un avance sustancial en la técnica, es por ello que **los objetivos** que persiguen las dos normas[11] **son distintos**, aunque, en ocasiones puedan coincidir, es decir, en el caso de que la Patente recoja un avance significativo de la técnica, en este caso se podrán obtener las condiciones que diferencian ambas normas.*

Hay que ser conscientes de que la norma legal de Patentes de Invención, es concedida cuando, de una aplicación principal de un aparato, se van patentando diferentes formas de realizar la parte totalmente accesorio al mismo, como pueden ser distintos medios de enganche, la conjunción de accesorios que son conocidos en otras aplicaciones, etc... y que todo ello no comporta ningún avance sustantivo en la técnica, pero sí son susceptibles de ser patentables.

En este sentido, si fuera tan simple el proceso de la determinación de un avance tecnológico sustantivo, como el realizado en el proceso de determinación de los rasgos de patentabilidad de un determinado producto o proceso, el sistema establecido para las Certificaciones, se resumirían en repetir el proceso seguido para determinar los requisitos de patentabilidad y esto no es así, ya que los avances que pueden presentar, en ocasiones, los requisitos de patentabilidad son, claramente insuficientes para establecer lo requerido en la norma legal, como avance tecnológico sustancial, en el cual está, por supuesto, englobado lo anterior, es decir, que primeramente que tenga los requisitos de patentabilidad pero además, que el resultado del proyecto, suponga un logro tecnológico nuevo, no la con secuencia de obtener un producto total ya conocido y utilizado, a través de la utilización de elementos integrantes accesorios, es decir que no afectan a la función principal, que sean conocidos a través de otras posibilidades tecnológicas.

(...)

Recordamos que en las patentes de innovación españolas se declara en la última página de las mismas “que no existe garantía del Estado en cuanto a la validez de la Patente y a la novedad y utilidad del objeto sobre el que recae”

También hay que recordar que la Patente concedida, es una Patente denominada “dependiente[12]”...>>.

En definitiva, que no todo lo patentable supone por sí la existencia de una “novedad científica o tecnológica significativa” por lo cual, no todo lo patentable es acogible de forma automática a la deducción por I+D+i, para lo cual se requiere la prueba del cumplimiento de los requisitos expresamente dispuestos a tal efecto por la LIS, prueba que, como hemos dicho, recae sobre el contribuyente y, a juicio de este Tribunal, no ha aportado.

Deben por tanto desestimarse las alegaciones actoras y confirmarse la regularización por I+D*+i realizada por la Inspección.

Esto es, lo que debió probar el interesado es que el “Proyecto individualizado” en concreto cumplía los requisitos legalmente establecidos (TRLIS) para poder calificarse fiscalmente como de I+D y no el hecho de que en el seno de una “Familia de Proyectos” surgió o se solicitaron una o varias patentes.

f) El que la oficina Técnica reconoce la justificación económica de los gastos e inversiones en que ha incurrido la entidad al hacer manifestaciones de que pudiera ser la base de la deducción, más el problema no está en la cuantificación de la base sino en la calificabilidad o no de los proyectos como de I+D.

Finalmente indicar que acerca de la cuestión objeto de análisis en el presente Fundamento Jurídico con fecha 22-05-2017 aportó ante este Tribunal Central tres documentos: i) Acta con Acuerdo A11-..., de fecha 11-05-2017, referida al Impuesto sobre Sociedades del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010/11/12/13 del ahora reclamante: ii) Diligencia nº. 9, de 21-07-2016, incoada en el mismo procedimiento de comprobación del que emana el acta reseñada y iii) STS de 02-02-2017 (rec. nº. .../2015) relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002/03/04/05 del ahora reclamante, documentos de los que se desprende que forman parte de la base de deducción los importes cuantificados o, cuanto menos, cuantificables, directa o indirectamente imputables a proyectos individualizados o, cuanto menos, individualizables, circunstancias éstas que, según lo hasta ahora dicho al respecto, no concurre en los ejercicios objeto de las presentes reclamaciones económico administrativas.

Así las cosas procede, a juicio de este Tribunal, desestimar las alegaciones actoras objeto de análisis en el presente Fundamento Jurídico.

Cuarto.

La TERCERA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la deducción por I+D de **X Q SA**: en síntesis, como en el caso anterior, basa principalmente sus alegaciones el contribuyente en considerar suficiente la documentación aportada a la Inspección como para llegar a la conclusión de que los gastos de los Laboratorios de Asistencia Técnica y Desarrollo (LATD) de **X Q SA** que el sujeto pasivo ha calificado como base de deducción (y que suponen menos de la mitad de los gastos totales de dichos laboratorios) dan derecho la misma, estando dichos gastos “claramente identificados y diferenciados del resto, lo que permite su individualización por proyectos, tal y como exige la normativa fiscal”.

Vuelve a alegar aquí el interesado la existencia de un previo procedimiento inspector en el que se admitieron estas deducciones así como al criterio expresado por este Tribunal Central en su resolución de 03-04-2008 (RG 2204/2004), publicada en DOCTRINA (base histórica) y el hecho de que respecto de los proyectos que aquí nos ocupan (en realidad "Familias de Proyectos" como más adelante se verá) aportó el interesado a la Inspección Informes Periciales[13], cuestiones a las que ya se ha dado respuesta en los Fundamentos Jurídicos anteriores por lo que nos remitimos aquí a lo allí dicho.

Por otro lado, y en cuanto a la **individualización de los proyectos** se refiere, al igual que ocurría en el caso anterior, en el propio escrito de alegaciones vuelve a referirse el interesado a "*Tres Memorias de Familias de Proyectos*", en concreto:

- Desarrollo de poliolefinas para distintas aplicaciones
- Nuevos procesos de obtención de poliolefinas e
- Investigación y desarrollo de polioles.

Ahora bien, como se indica en los Acuerdos de liquidación:

"Estas familias son áreas de trabajos del LATD que engloban, proyectos individuales (todos o parte de los proyectos y otras actividades conexas), sin detalle sobre qué proyectos individuales integran cada familia. Tampoco todas las actividades de una familia se mantienen todos los ejercicios.

La entidad denomina a estas "familias", "documentos que constituyen la agregación por sectores de actividad de **memorias técnico económicas de proyectos**".

La familia no es un Proyecto con su Memoria como señala el artículo 35 del TRLIS, ni mucho menos un PROYECTO INDIVIDUALIZADO, que describa las actividades que lo integran e los gastos e inversiones asociados a ellas.

Como conclusión se puede decir que la Inspección sí ha analizado las memorias por familias que se aportaron por el obligado tributario y las ha utilizado para tener una mejor visión del conjunto de las actividades que se estaban desarrollando agrupando los proyectos por líneas de investigación; ahora bien, estas memorias:

- En primer lugar, no aportan documentación que permita determinar la posibilidad de acogerse a la deducción por I+D.
- Y, en segundo lugar, es necesario hacer la valoración de forma individualizada para cada uno de los proyectos aportados.

Por lo tanto, no es posible en consecuencia admitir ninguno de los INFORMES GLOBALES o de FAMILIAS por lo que esta alegación como justificación documenta de los Proyectos acogidos a la deducción es rechazada.

Poniendo aquí de nuevo la Inspección iguales o similares insuficiencias de documentación aportada que las que concurrían respecto de los Proyectos objeto de análisis en el Fundamento Jurídico anterior, y así, se concluye en los Acuerdos de liquidación (v.gr.pág. 252 del Acuerdo de liquidación relativo al ejercicio 2007):

Dada su extensión, esta Oficina Técnica se remite al análisis individual de proyectos incluido en el Informe que acompaña al acta, del que se extrae las siguientes conclusiones:

- En diversas memorias y/o proyectos aportados no figura firma alguna o bien ésta es ilegible.
- No se relacionan detalladas las novedades introducidas: nuevos conocimientos, avances en desarrollo, avances tecnológicos, relacionados estos conceptos con las definiciones del artículo 33 de la Ley 43/1995, ni se delimitan las actividades del proyecto que constituyen investigación y desarrollo y las correspondientes a innovación tecnológica.
- No consta estimación de costes en la planificación, divididos en coste en investigación y desarrollo y coste en innovación tecnológica.
- No figuran los recursos materiales necesarios del proyecto, planificación, justificación de cuando son necesarios estos recursos. Identificación de la procedencia de los recursos: propia empresa, subvenciones, créditos etc.

Dicho **análisis** concluye, en la mayor parte de los proyectos que: *“con los datos incluidos en la documentación aportada en el proyecto no es posible emitir un dictamen concluyente sobre si las actividades mencionadas pueden considerarse actividades de investigación y desarrollo, o de innovación tecnológica, de acuerdo con el concepto de investigación y desarrollo así como el concepto de innovación tecnológica recogidos en el art. 35.1ª) y 35.2.a) del RD Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”*

En algún proyecto, a juicio de la Inspección la actividad desarrollada no supone una novedad científica o tecnológica significativa y se encuadran dentro de los **esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de los productos o procesos** y, por tanto, no puede tener la consideración de actividades de Investigación y Desarrollo o Innovación según lo establecido en el art. 35 del RD Legislativo 4/2004.

En definitiva, el análisis realizado concluye que existe una falta de documentación justificativa de la novedad tecnológica asociada a cada uno de los proyectos por los que la entidad se acoge a esta deducción. Por ello, **no se puede calificar como de investigación y desarrollo** las actividades de posproyectos analizados.

Por otro lado, también alega el interesado acerca de las referencias hechas por la Inspección relativas a las deficiencias en la cuantificación de la **base de deducción** en lo que se refiere a los gastos que aquí nos ocupan toda vez que, afirma, no serían necesarias dichas referencias al negar la inspección la mayor, esto es, la existencia de actividades calificables como de I+D.

Pues bien, siendo cierto lo que señala el interesado, ningún vicio de nulidad puede imputarse al Acuerdo de liquidación para que añada una segunda causa de inadmisión de la deducción, cual es la existencia de deficiencias en la cuantificación de la base de deducción hipotéticamente aplicable en el caso de que finalmente los gastos en cuestión fueran calificados como de I+D. Deficiencias que concurren y son expuestas por la Inspección en sus Acuerdos de liquidación (v.gr. págs 259 y ss. del Acuerdo relativo al ejercicio 2007)[14], a cuyo contenido aquí nos limitamos a remitir ya que la única alegación concreta formulada por el reclamante al respecto consiste en afirmar que la metodología de cálculo de la base de la deducción ya fue dada por buena en una comprobación inspectora anterior tal y como, a su juicio, se documenta en la Diligencia A04 de 24-04-2009 (elemento del expte. electrónico nº. ...), pero, como ya se ha indicado en el Fundamento Jurídico Segundo de la presente Resolución, de la lectura de dicha Diligencia se desprende que en la misma no se habla de metodología alguna sino de importes. En concreto se dice en la misma: *“En base a la documentación justificativa solicitada por la Inspección de Hacienda, se considera correcto el importe de los proyectos de inversión en I+D desarrollados en el LATD”*.

Quinto.

La CUARTA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la deducción por innovación tecnológica (IT).

Alega el interesado que solicitó de la Inspección, sin éxito, que se procediera por ésta a la regularización de su situación tributaria en relación a tres proyectos que, a su juicio, eran calificables como de IT y cuya deducción no incluyó en su autoliquidación, en concreto:

- Proyecto: “aaa” (Herramientas empresariales).
- Proyecto: “aab” (Gestión de procesos) y
- Proyecto: “aac” (Plataformas web).

Rechaza la Inspección las pretensiones actoras en los Informes complementarios a las actas (v.gr. págs. 71 y 72 del informe relativo al ejercicio 2007) así como en los Acuerdos de liquidación (v.gr. págs. 268 y 269 del relativo al ejercicio 2007) en base a tres consultas de la DGT que se resumen seguidamente:

- Consulta V0072-02.

“El proyecto consiste en la creación y desarrollo de <<software>>, que se concreta en páginas <<web>> y bases de datos sobre Internet, con la finalidad de facilitar a los usuarios la comparativa entre productos

comercializados por varios distribuidores, la elección de entre ellos y, finalmente, la realización del pedido, que podrá optar por recogerlo en el local del proveedor o bien recibirlo en su domicilio.

.../...

Tampoco se trata de innovación tecnológica, en los términos establecidos en el apartado 2 del citado artículo 33 de la Ley del IS. En el caso planteado, se trata de una mera adaptación de productos ya existentes para la creación de páginas <<web>> y bases de datos, actividades que no implican una novedad científica o tecnológica significativa.”

- Consulta V0060-03.

“El desarrollo se complementa con un sistema de gestión de la producción, almacenamiento y recuperación de dichos contenidos (gestión documental). El segundo de los proyectos está orientado a la implantación de un sistema integrado de gestión empresarial, particularizando para una empresa de venta de servicios de formación y aprendizaje por Internet. Se pretende la eliminación de procesos duplicados, bases de datos redundantes e inconsistentes, gestión de costes y precios no actualizados, etc.

.../...

Examinada la documentación aportada por la consultante se desprende que el desarrollo que se propone en ambos proyectos representa una innovación en la gestión empresarial. Sin embargo, no se aprecia que los proyectos impliquen una novedad científica o tecnológica significativa sino, más bien, una automatización y mejora de las funcionalidades de los sistemas actuales. Por consiguiente no cabe calificar las actividades como Investigación y Desarrollo, ni como Innovación Tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la LIS”.

- Consulta 1614-03.

“Proyecto de carácter organizativo e informático para la integración total de la gestión de la empresa. El proyecto se desarrolla en diferentes módulos que definen cada uno de los departamentos de la compañía. Dichos módulos están ligados ente sí, mejorando el flujo y proceso de la información, que podrá ser accesible de manera rápida e interrelacionada. Con este proyecto se pueden afrontar líneas nuevas de producto y de distribución, manteniendo una evolución de datos que permita aplicar técnicas estadísticas que puedan influir en las ventas.

Examinada la documentación aportada por la consultante se desprende que el desarrollo que se propone con el proyecto representa una innovación en la gestión empresarial. Sin embargo, no se aprecia que el proyecto implique una novedad científica o tecnológica significativas sino, más bien, una automatización y mejora de las funcionalidades de los sistemas actuales. Por consiguiente no cabe calificar las actividades como I+D, ni como Innovación Tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley del IS”.

Concluyendo al respecto dichos Informes complementarios y Acuerdos de liquidación:

“En todos los casos se refleja que la innovación tecnológica en materia de programas informáticos requiere una mejora tecnológica significativa sin que se trate de un trabajo rutinario para mejorar la calidad de procesos”

Consultas que si bien el reclamante afirma no aplicables al caso este Tribunal opina lo contrario a la vista de los “*Objetivos empresariales de los proyectos*” descritos en los Certificados de la ACIE[15] aportados por el interesado a este Tribunal a los que nos referimos seguidamente.

Aporta el interesado a este Tribunal (anexo 10 de alegaciones) tres Certificados de la ACIE fechados, respectivamente, el 14-03-2014, 06-03-2014 y 21-03-2014, y (esto es, en todos los casos de fecha muy posterior a la de expedición de los Acuerdos de liquidación que nos ocupan –mayo/junio de 2013) que describen el “*Objetivo empresarial del proyecto*” como sigue:

- Proyecto: “aaa”:

“El objetivo empresarial de X, con los desarrollos de nuevas plataformas tecnológicas, es mantener su ventaja comparativa gracias a operaciones ágiles que ofrezcan una mejora continua de la empresa y una centralización de la información y de la gestión contable, administrativa y financiera a nivel mundial. X pone mucho énfasis en la estandarización de la infraestructura básica de TI, como una vía para obtener economías de escala, sin perder la agilidad necesaria para soportar las diferentes soluciones de negocio que requiere su actividad. Esta estandarización permite también obtener las mejores condiciones de mercado, por lo que sigue una política de diseño y desarrollo global siempre que es posible”.

- Proyecto: “aab”:

“El objetivo empresarial que se persigue con este proyecto se centra en las innovaciones para la organización:

1 Reducción del esfuerzo administrativo en tareas de: programación, aprovisionamiento, facturación al Ejército y la Armada y solicitud de equipos y depósitos.

2 Estandarización, Homogeneización y soporte de la totalidad de los siguientes procesos: compra de GLP, liquidación a PP.VV y agencias, gestión de atrasos, de bajas de instalaciones y retirada de depósitos y autorización de inversiones.

3 Aumento de la eficiencia en el desempeño de las actividades.

4 Mejoras en la toma de decisiones”.

- Proyecto: “aac”

“Los objetivos empresariales que busca la organización con la realización de este proyecto se pueden resumir en :

- Aumentar la presencia en Internet de la organización.
- Disponer de una gestión comercial orientada a clientes.
- Mejorar el rendimiento del personal y la gestión del conocimiento.
- Asegurar el crecimiento futuro de negocio”.

Así las cosas, a juicio de este Tribunal, los “objetivos empresariales” que en los Informes se dice perseguir con cada proyecto no parecen ajustarse a los proyectos que, a tenor de lo dispuesto en la definición y exclusiones de “Innovación Tecnológica” recogidos en el artículo 35 TRLIS transcrito en el Fundamento Jurídico Tercero de la presente Resolución, darían derecho a la aplicación de la deducción, como tampoco, dado su carácter generalista, las conclusiones a que los Peritos llegan en tales Informes, a saber:

- Proyecto: “aaa:

“El objetivo del proyecto es el diseño y desarrollo de un conjunto de nuevos procesos, módulos y herramientas para su sistema de gestión financiera, que incluyen nuevas herramientas de tesorería, facturación y reporting fiscal que aseguran un análisis objetivo y una valoración global de los sistemas de consolidación y rating, así como un sistema de gestión de medios de pago en las estaciones de servicio basado en terminales punto de venta y redes IP (Internet Protocol). Los nuevos módulos y aplicaciones a desarrollar suponen mejoras significativas en distintas áreas, como la mejora de la información de gestión de tesorería, la definición de un proceso homogéneo de consolidación que sea escalable a los requerimientos de información de gestión, la mejora del sistema de gestión de terminales de medios electrónicos, sus protocolos de comunicación con el oct, y la gestión íntegra de la facturación de carburantes, mejoras en el análisis de riesgos, que supondrá un avance para la empresa, ganando seguridad en sus transacciones y operaciones financieras y el nuevo sistema de auditoría on-line para X, con una información más rápida y precisas con mayor seguridad e integración. Por ello, se considera una actividad de Innovación Tecnológica, al suponer un desarrollo de nuevos procesos informáticos que permiten una mejora de la gestión interna, financiera, de medios de pago electrónicos con lo que para la entidad supone una mejora subjetiva. De acuerdo a las TRLIS, el resultado que se obtiene , supone un avance tecnológico

en la obtención de nuevos productos o mejoras de los ya existentes y esta actividad es calificable como IT (artículo 35.2.a.1º).

- Proyecto: "aab":

"Según lo descrito en el Art. 35 del Real Decreto 4/2004 de 5 de marzo, y en la ley de 23/2005, las actividades de este proyecto para 2009 se califican como actividades de IT, pues representan un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes y, desde el punto de vista tecnológico, difieren sustancialmente de las existentes con anterioridad. La innovación de la solución llevada a cabo se define por los desarrollos específicos, no abarcados con anterioridad, que permiten la integración y centralización de los procesos de la compañía. Además, el producto de esta innovación va a ser un sistema que garantiza una potencia y escalabilidad suficientes como para dar soporte ante futuros requerimientos. De tal modo, el desarrollo de las actividades se pueden considerar de Innovación tecnológica, ya que, de acuerdo con lo recogido en el artículo 35 del RDL 4/2004: 1. Se trata de una actividad cuyo resultado es un avance tecnológico en los procesos de gestión de la información y una mejora sustancial de los procesos y sistemas ya existentes. 2. Además es un nuevo proceso porque la aplicación, desde el punto de vista tecnológico, difiere sustancialmente de las ya existentes"

- Proyecto: "aac"

"El experto técnico considera que el proyecto evaluado debe ser calificado como INNOVACIÓN TECNOLÓGICA, pues (1) El resultado que se pretende alcanzar con el mismo es un avance tecnológico significativo en numerosos procesos de negocio importantes de la empresa, resultando en una serie de aplicaciones web que aportan mejoras sustanciales en relación a la situación anterior (sistema tecnológicamente obsoleto, limitaciones de seguridad, problemas de diseño y accesibilidad). (2) En el marco del proyecto se desarrollarán nuevas funcionalidades y procesos que mejoran en prestaciones técnicas y funcionales a los sistemas existentes con anterioridad. Estas funcionalidades no significan una aportación científica objetiva en el marco de los sistemas de información basados en tecnologías de Internet, pero sí constituyen una solución novedosa, significativa y sustancial para la empresa. (3) Las tareas realizadas se plasmarán en documentos técnicos como diagramas, esquemas o código fuente. Por lo tanto, se concluye que las actividades previstas en el marco de este proyecto se pueden considerar de Innovación Tecnológica ateniéndose a lo establecido en el art. 35 del RD 4/2004.

En resumen:

- El contribuyente no utilizó respecto de los tres Proyectos en cuestión ninguno de los tres mecanismos legalmente previstos para otorgar seguridad jurídica en la materia: Informes Vinculantes del Ministerio, Consultas Tributarias Vinculantes para la Administración y Acuerdos Previos de Valoración[16].

- El contribuyente, al tiempo de presentar sus autoliquidaciones, ni siquiera consideró tales Proyectos como constitutivos de derecho a deducción por Innovación Tecnológica.

- No es sino en fase inspectora cuando plantea que los Proyectos en cuestión, a su juicio, otorgan derecho a deducción por Innovación Tecnológica, y no es sino ya en sede de este Tribunal Central cuando presenta Informes Periciales (de empresa privada de Certificación) en tal sentido, pero Informes que, a juicio de este Tribunal, tanto por lo que se refiere a los objetivos empresariales que se dicen perseguidos con dichos Proyectos como por el carácter generalista de las conclusiones alcanzadas por tales Informes, no hacen prueba bastante del derecho del ahora reclamante a aplicarse la pretendida deducción si no se quiere que prácticamente cualquier actividad sea calificable como de Innovación Tecnológica, cosa obviamente no querida por la norma.

Se desestiman por tanto las pretensiones actoras al respecto.

Sexto.

La QUINTA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a las rentas de establecimientos permanentes (EPs) extranjeros.

Las entidades afectadas por esta causa son **X ECUADOR SA, X PERÚ SA, X ARGELIA SA y X MURZUK SA** (filiales todas ellas de **X E SA**) cuyos objetos sociales consisten en actividades relacionadas con el producto ... en Ecuador, Perú, Argelia y Libia, disponiendo en cada uno de estos países de una Sucursal[17] y **varios** contratos para explorar los distintos yacimientos (áreas contractuales), sin que dichas entidades tengan actividad económica alguna en España.

La discrepancia entre las partes radica en determinar si en cada uno de dichos países cada entidad dispone de un solo Establecimiento Permanente o varios (uno por cada contrato), cuestión esta que desde el punto de vista fiscal no es baladí ya que, tal y como se describe en los Acuerdos de liquidación (v.gr. págs. 158 y 159 del Acuerdo referente al ejercicio 2007):

“Los efectos de una u otra consideración son muy relevantes ya que el fraccionamiento de la renta obtenida en un país en diversos Eps permite que las rentas negativas de unos Eps se integren directamente en la base imponible de la sociedad española mientras que las rentas positivas obtenidos por otros EPs están exentos. Por el contrario, la consideración de un único EP determinaría la compensación entre estas rentas, por lo que la renta negativa no se integraría de forma diferenciada, sino que se compensaría con las rentas positivas obtenidas”

Pues bien, en cuanto a esta cuestión dos son las cuestiones normativas que hay que definir: **a)** la relativa a la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, que está regulado en el artículo 22 del TRLIS y **b)** la relativa al concepto de establecimiento permanente.

Por lo que se refiere a la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente dispone el artículo 22 del TRLIS (redacción original aplicable al caso):

1. Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los términos previstos en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 21 de esta ley.

b) Que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en los términos del artículo anterior, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2. Cuando en anteriores períodos impositivos el establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad, la exención prevista en este artículo o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta ley sólo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

3. A estos efectos, **se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad.** En particular, se entenderá que constituyen establecimientos permanentes aquellos a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo 13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte.

Y por lo que se refiere al concepto de establecimiento permanente, y a tenor de lo dispuesto en el apartado 3 del anteriormente transcrito artículo 22 TRLIS, habrá que diferenciar según exista o no Convenio para evitar la doble imposición internacional (CDI) entre España y el Estado en el que esté sito dicho Establecimiento Permanente, lo que en el caso que nos ocupa lleva a diferenciar entre Perú y Libia (Estados con los que no existe CDI) y Ecuador y Argelia (Estados con los que sí existe CDI).

Y así, por lo que se refiere a Perú y Libia, dispone el artículo 13.1.a) del RDLeg. 5/2004, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (TRLIRNR), al que se remite el anteriormente transcrito artículo 22.3 TRLIS:

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

Y por lo que se refiere a Ecuador y Argelia, dispone el artículo 5 de los CDI de ambos Estados, a los que se remite el anteriormente transcrito artículo 22.3 TRLIS:

- Ecuador[18].

Artículo 5.º Establecimiento permanente.

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» designa un lugar de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende en especial:

- a) Una sede de dirección de la actividad.
- b) Una sucursal, agencia u oficina.
- c) Una fábrica, planta o taller industrial o de ensamblaje.
- d) Una mina, cantera o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

- Argelia[19].

Establecimiento permanente.

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» se entenderá un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en particular:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas, incluidas las que presten servicios profesionales;
- d) las fábricas;
- e) los talleres, y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Definiciones estas últimas acordes con la contenida en el Modelo de Convenio de la OCDE[20] cuyo artículo 5 dispone, por lo que aquí interesa:

Artículo 5.º *Establecimiento permanente.*

1. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Por otro lado, y por lo que se refiere a la problemática de la existencia de uno o varios Establecimientos Permanentes, dispone el artículo 17 del TRLIRNR (aplicable a falta de una normativa específica al respecto –esto es, que de respuesta a la referida problemática– en los CDI[21]):

Artículo 17. Diversidad de establecimientos permanentes.

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que realicen actividades claramente diferenciables.
- b) Que la gestión de éstas se lleve de modo separado.

2. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

Defiende el reclamante su criterio de que existen tantos Establecimientos Permanentes como contratos en las propias características básicas que se dan en el negocio de EPs en que participa X y que el propio reclamante, esquemáticamente, describe como sigue:

“ (i) Cada área se rige por **un contrato** firmado entre las empresas privadas (X y sus socios) y la autoridad pública competente.

(ii) Cada contrato, aun en el mismo país, puede tener **un régimen jurídico distinto**. Así, por ejemplo, unos atribuyen al concesionario la titularidad compartida del producto descubierto y otros configuran a éste como mero prestador de servicios.

(iii) En muchos casos también tienen un **régimen fiscal diferente**. Por ejemplo, (i) hay áreas contractuales sometidas a un impuesto extraordinario adicional (el denominado Windfall Profit tax), mientras que a otras del mismo país no les aplica, (ii) se impide la compensación de resultados a efectos fiscales entre las distintas áreas contractuales (“ring-fence”), y (iii) algunos contratos están sujetos a cláusulas de estabilidad tributaria que hacen que el régimen fiscal dentro de un mismo país sea distinto según el momento de su firma.

(iv) Cada contrato se corresponde a **un área geográfica perfectamente delimitada** y separada de las restantes concesiones y contratos, en ocasiones por hasta miles de kilómetros dentro de un mismo país.

(v) **La formación geológica** de cada área puede diferir sustancialmente de las de otras áreas, lo que determinará distintas técnicas de exploración y producción.

(vi) Cada contrato puede referirse a un tipo de **hidrocarburo diferente** (crudo, gas, etc).

(vii) Cada contrato tiene un **período de explotación diferente**.

(viii) El concesionario (la asociación de empresas petroleras) es distinto en cada caso. **No hay identidad entre los socios firmantes de cada contrato**, pues en cada área contractual suelen ser diferentes.

(ix) Igualmente, para cada área contractual se designa **un operador específico**, que actuará como representante del Consorcio ante las autoridades fiscales del país y llevará a cabo las actividades en nombre del

consorcio y, por tanto, de sus partícipes. Así, como veremos posteriormente, **X** en unos casos es operador y en otros partícipe “no operador”.

(x) Cada una de las áreas contractuales dispone de un **perfil diferenciado** desde un punto de vista de las **funciones** (actuación como operador o no operador, contratista o propietario de la producción, etc.), **activos** (medios humanos y materiales e infraestructuras separadas) y **riesgos** (riesgo geológico distinto, económico, medioambiental, operativo, geopolítico, etc.).

(xi) Cada explotación se rige por sus propios **órganos de gestión y de toma de decisiones** (en virtud de los contratos propios de la actividad, como se describe más adelante, se establecen diferentes fórmulas de toma de decisiones, de forma individualizada para cada explotación o área contractual).

(xii) Cada contrato está sujeto a la obligación de llevanza de **contabilidad independiente**.

En definitiva, cada área contractual dentro de un mismo país presenta características físicas, subjetivas, jurídicas, legales, comerciales, fiscales y de gestión completamente diferenciadas de las del resto de áreas en las que **X** puede desarrollar su actividad de exploración y producción.

Sin perjuicio de que las entidades privadas que actúan en este sector tengan una importante presencia física en el correspondiente país mediante los diferentes consorcios (empleados destacados en las áreas contractuales y activos en sí etc.), suelen disponer también de una oficina en la capital del país que, principalmente, desarrolla actividades de apoyo a los negocios. Dicha oficina no reviste necesariamente de forma jurídica y puede ser o no una sucursal mercantil. En este punto, es relevante señalar que en el caso de **X**:

“ Las distintas oficinas están localizadas en la capital de cada país, generalmente a cientos de kilómetros de cada una de las explotaciones, por lo que difícilmente podría existir una coherencia geográfica entre la citada oficina y los distintos consorcios o asociaciones que explotan las áreas petroleras.

“ Mientras que la oficina en la capital del país pertenece únicamente a la entidad del grupo **X**, los consorcios o asociaciones están constituidos por un conjunto de socios que son diferentes en cada área o explotación petrolera. Es decir, que no existe unidad jurídica ni de gestión entre la llamada oficina y las explotaciones petroleras de los consorcios o asociaciones, que realizan actividades perfectamente diferenciadas.

“ Las funciones desempeñadas por la oficina consisten en la representación institucional y en el apoyo o soporte de las distintas explotaciones petroleras. Los medios materiales y personales que existen en cada una de esas explotaciones, consorcios o asociaciones son independientes y mucho mayores que los que existen en la oficina”.

Frente a tales afirmaciones del contribuyente analiza la Oficina Técnica de Inspección la realidad fáctica que se desprende de los datos y pruebas obrantes en el expediente (coinciden el reclamante y la inspección en que la determinación de la existencia o no de EP es una cuestión de hecho) llegando a la conclusión de que existe un único EP por país, conclusión que a la vista del expediente confirma este Tribunal, en base a los cinco apartados que se resumen seguidamente, partiéndose de una premisa obvia que, en términos de los propios Acuerdos de liquidación, consiste en afirmar que:

“La existencia de contratos diferentes para cada área contractual o el hecho de que cada área de exploración se desarrolla en un área geográfica diferente no ya a ser objeto de análisis individualizado, dado que parece claro que las áreas exploratorias que desarrolla cada filial en cada país se realizan en distintas zonas geográficas y con distintos contratos, dado que si no fuera así, sencillamente no se plantearía esta regularización, luego la cuestión se centra en si las cuestiones antes señaladas[22] (y entre ellas básicamente la gestión y dirección) se realizan en la sucursal o bien de forma diferenciada en cada una de las áreas que considera la entidad”.

1º. LA EXISTENCIA DE UNA DIRECCIÓN O GESTIÓN ÚNICA POR PARTE DE LA SUCURSAL RADICADA EN CADA UNO DE LOS DISTINTOS PAÍSES.

La entidad, resumidamente, manifiesta que respecto de cada contrato petrolero o área contractual las empresas privadas encargadas de su explotación conforman un Joint Venture[23] (JOA en términos anglosajones) en el que en ocasiones **X** es operador y en ocasiones no, siendo el operador el encargado de gestionar y

representar a la explotación petrolera; además cada explotación económica cuenta con medios materiales y personales autónomos.

Pues bien, dichas afirmaciones no desvirtúan las conclusiones inspectoras por cuanto que, como bien se dice en los Acuerdos de liquidación y en base a la documentación obrante en el expediente:

“...es evidente que las áreas contractuales tienen **activos** (lo normal será que de una cuantía muy superior a la sucursal u oficina) y **personal** (lo normal será que este personal sea también más numeroso que el de la sucursal u oficina). Pero estos hechos se corresponden con cualquier estructura empresarial; no creemos que sea necesario decir que toda estructura personal de una empresa es **piramidal**, de modo que el personal directivo y gestor representa un número muy inferior al operario y lo mismo cabe decir de los activos vinculados a las actividades productivas frente a los activos en los que se desarrollan las actividades directivas.

Sentado lo anterior, la cuestión se circunscribe a determinar si el personal que desarrolla su actividad en la sucursal **dirige y gestiona** las distintas áreas contractuales o no. Y a nuestro juicio, las pruebas recabadas por la Inspección son concluyentes.

- En primer lugar, debe destacarse que las filiales de **X E SA[24]** en España no desarrollan ninguna actividad en España y de hecho, carecen de personal propio en España.

De hecho, en la contabilidad aportada de las sociedades **X Y ECUADOR, X E MURZUQ, X E PERÚ y X E ARGELIA**, se imputa únicamente a la casa central resultados financieros.

Este dato consta en el Acta e informe de disconformidad instruidos y la entidad no lo ha desmentido.
(...)

- Por otra parte, los propios DPT[25] (...) de las filiales mencionan a las personas que tienen en el país y las funciones a las que se dedican.

(...)[26]

Pues bien, si unimos el hecho probado de que las filiales no disponen de medios materiales y humanos y las funciones que desarrollan las personas dedicadas en la sucursal u oficina según los DPT y las propias manifestaciones del obligado tributario, no podemos sino concluir que **la gestión se realiza en la sucursal: la sucursal tiene personal en áreas de Control y Recursos, Comunicación, Recursos Humanos, Administración y Finanzas, Seguridad y Bienestar y control de gestión, sistemas de Información...** (léase detenidamente la descripción de las funciones antes transcrita). Y ello es lógico; por una parte, porque la filial española no realiza estas funciones (dado que no tienen medios personales ni materiales), por otra parte, porque no cabe pensar que cada una de las áreas contractuales que existen en cada país cuentan, cada una de ellas, con personal dedicado a las funciones enumeradas y, porque, en definitiva, responde al hecho de que es la sucursal la que tiene la representación institucional en el país e integra los resultados en su contabilidad. En definitiva, a juicio de esta Oficina Técnica, tanto las memorias de las filiales como sus propios documentos sobre precios de transferencia confirman estas conclusiones y frente a ellas la entidad solamente opone pruebas que demuestran que en cada área contractual hay medios materiales y humanos para desarrollar la actividad productiva, hecho éste que no se discute ni lógicamente es el centro del debate.

Por otra parte, de los propios resultados que cada filial atribuye a la sucursal puede observarse que es a la sucursal a la que X SA y X E SA le facturan por cesión de personal. Y después la sucursal, a través de su departamento de recursos humanos, (como hemos visto que dispone) lo asume como propio o lo asigna a cada área contractual.

La entidad considera que cada área contractual se dirige de forma autónoma porque es le operador de cada contrato el “*encargado de la gestión ordinaria de la actividad (esto es, la llevanza de la actividad petrolera), y de la ejecución de las decisiones adoptadas los socios*”. Pero he aquí la cuestión: ¿y quién es el operador?. Precisamente lo que en este acuerdo se demuestra es que el operador, cuando es X, es la sucursal, que es la que dirige y gestiona y, por tanto, la que realiza de forma efectiva las funciones de operador cuando es designado X. En cuanto a Perú, las propias Memorias de la sucursal transcritas en el Acta incoada lo señalan expresamente para todos los lotes en que el operador no es un tercero: “*Por mutuo acuerdo entre las partes, la sucursal es la operadora del Lote 39*”, “*Por mutuo acuerdo entre las partes, la sucursal es la operadora del Lote 90*”, “*Por mutuo*

acuerdo entre las partes, la sucursal es la operadora del Lote 57". En los cuadros incorporados en el escrito de alegaciones (páginas 118 y siguientes) cuando se dice quién es el operador en Perú, cuando no es un tercero, se dice que es "X". Pues bien, esta identificación como X se corresponde con la sucursal.

La misma referencia se hace en Libia, "X", y lo mismo debemos decir porque aunque como operador figura **X E Murzuq, SA**, dado que esta sociedad no tiene medios materiales ni humanos, resulta evidente que el operador no es otro que la sucursal en Libia (ya se ha transcrito antes el DPT de la sociedad en a que se describe el personal en la sucursal y sus funciones). En cuanto a Ecuador, es dice que el operador es "**X Y Ecuador SA**", pero ya hemos insistido reiteradamente que esta sociedad no dispone de medios materiales ni humanos y que es la sucursal en Ecuador la que se configura como miembro de los Consorcios allí existentes (véase la Memoria de la sucursal transcrita en el Acat **A02**).

Por tanto, a juicio de este Oficina Técnica, los datos acreditan que **es la sucursal la que gestiona la actividad de cada área contractual**. En definitiva, no es que la Inspección no haya realizado actividad probatoria alguna, sino que el obligado pretender hacer entender que las áreas exploratorias se gestionan ellas porque tienen unas instalaciones de gran tamaño y muchas personas trabajando allí, de mostrando tal aseveración con los mapas, fotografías y personigramas (a esto es limita su prueba de que la gestión se realiza en cada área contractual), cuando la gestión y dirección de las actividades productivas nada tienen que ver con esos datos y con los datos incluidos en el expediente, no puede sino concluirse que la única que realiza esa función es la sucursal"

Alega el interesado ante este Tribunal que la Inspección parte de la base de que sólo existe EP respecto de un determinado contrato petrolífero o área contractual cuando X actúa como operador del Joint Venture y, sin embargo, no ha diferenciado a la hora de regularizar entre aquellos Joint Venture en que X ejerce como operador y aquéllos en los que no. Pues bien, tal interpretación no se ajusta con la que, a juicio de este Tribunal, se desprende del contenido de los Acuerdos de liquidación, a la vista de los cuales el criterio de la inspección es que, en todo caso, es la Sucursal la que, de forma centralizada, dirige y gestiona la actividad económica del Grupo español en cada país.

2º. LA EXISTENCIA DE UNA CONTABILIDAD INTEGRADA EN LA SUCURSAL.

La entidad, resumidamente, manifiesta que "En realidad, lo que la Inspección achaca al contribuyente no es la ausencia de contabilidad por área contractual, sino la inexistencia de "Cuentas Anuales" (auditadas) de cada contrato" (...) "...no existe precepto legal alguno en la normativa contable y fiscal española que exija cuentas anuales (auditadas o no) separadas por cada EP para poder aplicar el régimen de exención del artículo 22 del TRLIS"

Pues bien, dichas afirmaciones no desvirtúan las conclusiones inspectoras por cuanto que, como bien se dice en los Acuerdos de liquidación y en base a la documentación obrante en el expediente:

<<Se han reproducido los textos literales de algunos párrafos del escrito de alegaciones (...) porque los mismos son muy significativos para comprender lo que la entidad entiende como "régimen contable autónomo". Baste señalar que la propia entidad se refiere a "esta idea del régimen contable autónomo" o a la "preparación de una suerte de estados financieros contractuales" y realmente, como decimos, estos términos son muy gráficos porque simplemente lo que se prepara en las áreas contractuales son informes o cuentas separadas, nada que tenga que ver con unas cuentas anuales (luego veremos la excepción de Ecuador). ue la propia entidad se refiere a

(...)

... solo hace referencia a cálculos, conciliaciones, cuadros y explicaciones y listados de centros de costes y PEPs. ¿Dónde están las cuentas anuales de las áreas contractuales?, pues sencillamente no están porque no existen; hay, como decimos, informes o cuadros, pero no una contabilidad de cada área contractual.

El que se den ejemplos o el que se cuadre el resultado contable y fiscal, en ningún modo suple la carencia de una contabilidad exigible a un EP que pretende practicar una exención en el Impuesto sobre Sociedades español.

En el expediente electrónico (...) constan bajo el epígrafe de "informes de actividades petroleras" los informes aportados en relación con las áreas contractuales. Se trata de informes sobre "gastos, pagos y peticiones

de fondos” que, en algunos casos, ni siquiera se refieren al área contractual que el obligado tributario identifica como EP, sino que se refieren a distintas actividades o zonas dentro de cada área contractual.

(...)

En cuanto a **Ecuador**, la entidad atribuye un error a la Inspección al señalar que ésta afirma que las áreas contractuales no tienen ninguna contabilidad oficial y auditada y cita, en el caso de Ecuador, las cuentas auditadas de los consorcios.

(...)

En todo caso, aun cuando estos consorcios en Ecuador dispongan de estados financieros auditados, lo cierto es que los mismos se integran en las cuentas anuales de la sucursal como negocios conjuntos.[27]

(...)

En definitiva, en la mayoría de los casos es la sucursal en cada país la única que elabora cuentas, balance y cuentas de resultados auditadas y, en todos los casos, en las cuentas de la sucursal se integran todos los activos y pasivos de cada negocio conjunto en que participa y todos los gastos e ingresos, así como las ventas de crudo de los contratos>>

Y en cuanto a la alegación actora de que no existe norma que obligue al EP a llevar contabilidad de una forma determinada las propias consultas de la DGT que cita el interesado en su escrito de alegaciones (pág. 126 de las referentes a 2007), cuyo criterio comparte este Tribunal, llevan a la conclusión contraria, y así:

- Consulta 0358-98.

Respecto de la determinación de la base imponible del referido **establecimiento permanente**, el artículo 10.3 de la LIS establece que en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Asimismo, el artículo 139 de la LIS establece que:

"1. Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado".

En consecuencia, en cuanto a la llevanza de contabilidad y legalización de libros, la consultante deberá cumplir con las obligaciones establecidas para los empresarios en el Código de Comercio y demás normas que desarrollan las disposiciones mercantiles en materia contable.

- Consulta V0352-09.

Respecto de la determinación de la base imponible del referido **establecimiento permanente**, el artículo 10.3 del TRLIS establece que en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Por lo tanto, la atribución de rentas y beneficios entre la entidad española y su establecimiento permanente se realizará aplicando las normas contables y fiscales españolas.

Asimismo, cabe recordar que el artículo 133 del TRLIS establece que:

"1. Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. (...)

2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado".

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19 del TRLIS la renta imputable a dicho establecimiento permanente se determinaría por diferencia entre los ingresos atribuibles al mismo, entre los que se incluye el margen descrito, minorados en los gastos relacionados con tales ingresos, sin perjuicio de que sea aplicable lo establecido en el artículo 16 del TRLIS sobre operaciones vinculadas, por cuanto el mismo considera como entidades vinculadas a una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

3º. LA FISCALIDAD DE LA SUCURSAL.

La entidad, resumidamente, manifiesta: "(i) que cada explotación está generalmente dotada de "personalidad fiscal", de forma que por sus rentas se debe liquidar el impuesto de forma autónoma y (ii) que el régimen fiscal que le es aplicable a cada explotación suele estar protegido frente a la variabilidad de la legislación en el tiempo a través de compromisos o garantías de estabilidad normativa, de tal manera que los distintos contratos ... podrán estar sujetos a una tributación diferenciada, dependiendo de la legislación vigente en la fecha en la que fueron firmados"

Lo que en modo alguno contraviene o desmiente las afirmaciones inspectoras que, tras reproducir similares alegaciones actoras a las indicadas en el párrafo anterior, seguidamente se transcriben:

<<A este respecto, cabe destacar, como señala la entidad, que la fiscalidad de cada país es variable: en **Libia y Argelia** los socios de las áreas contractuales satisfacen unos impuestos objetivos, por barriles de atendiendo a la producción, y la sucursal es el sujeto pasivo del Impuesto sobre beneficios (dispone de NIF), comprensivo de la totalidad de los rendimientos obtenidos en el país y, dado que su única actividad es la, coincide con la suma de las cantidades satisfechas previamente en cada una de sus explotaciones productivas. Hay obligación de que la Oficina o sucursal presente esta declaración de Impuesto sobre Sociedades.

La Oficina presenta también declaraciones y realiza ingresos tributarios por otros impuestos: retenciones sobre retribuciones de los empleados, retenciones a proveedores e Impuesto sobre el Valor Añadido.

En **Perú**, el sujeto pasivo del Impuesto a la renta es la sucursal como establecimiento permanente, para lo que cuenta con un número de identificación fiscal, y en el apartado 7.4.13 del Acta se transcribe la Memoria de la sucursal, apartado (i) Tasas del Impuesto, en el que se dispone que la sucursal está sujeta al régimen tributario común y en el apartado (ii) se regula el sistema de compensación de pérdidas.

Finalmente, en cuanto a **Ecuador**, también consta en el Acta que los Consorcios en los que participa la sucursal no es una sociedad con personalidad jurídica y capacidad de obrar propia, sino que es una sociedad de hecho resultante del concurso de varias compañías y el consorcio es contribuyente del Impuesto a la renta, teniendo su propio RUC, el Asimismo consta que los miembros de un consorcio o asociación (la sucursal) que hayan pagado anticipos y retenciones de impuestos para la ejecución del contrato de exploración de h...., podrán utilizar tales anticipos y retenciones en la declaración de impuestos del consorcio o asociación encargado de la ejecución del contrato. Y la sucursal presente su propia declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, **la sucursal es sujeto fiscal que presenta en todos los casos la declaración del Impuesto sobre beneficios**, comprensiva de los resultados de todas las áreas contractuales, no siendo relevante si el pago del Impuesto se realiza, previamente, en el seno de cada explotación (presentando posteriormente la sucursal una

declaración comprensiva de las de las explotaciones) o en el seno de la sucursal, incluyendo todas las rentas de las explotaciones.>>.

Admitiendo el reclamante en alegaciones (v.gr. pág. 131 de las referidas a 2007) que las sucursales presentan declaraciones del Impuesto sobre Sociedades en todos y cada uno de los países.

4º. LA FINANCIACIÓN. (“Financiación conjunta de las áreas contractuales”)

La entidad, resumidamente, manifiesta que “la financiación de cada área... es diferente al depender de decisiones de socios diferentes que aportan los fondos en atención a su porcentaje de participación, mientras que la sucursal realiza sólo una labor de apoyo y coordinación.

Concluir que sólo la sucursal es el único EP porque existe un contrato de “cash- pooling” sería tan poco lógico como concluir que todo el Grupo es una única entidad por el hecho de que ese mismo “cash-pooling” es en realidad una herramienta de gestión de tesorería a corto plazo que utiliza todo el Grupo de forma centralizada”

Lo que en nada contradice lo afirmado en los Acuerdos de liquidación a tenor de los cuales:

“De nuevo se remite la entidad a que son los miembros de cada consorcio los que deben financiar las actividades. Pues bien, en primer lugar, debemos destacar que en algunos casos, los miembros de los consorcios son las sucursales, como se señala en el Acta incoada, donde se transcriben las Memorias anuales auditadas de **X E PERÚ** y **X Y ECUADOR** en la que consta que es la sucursal la que ha suscrito los contratos de licencia de los distintos Lotes (Perú) y la que es miembro del consorcio Bloque nº...1 y Bloque nº...2(Ecuador).

Por otra parte, de nuevo hemos de recordar que las filiales no disponen de medios materiales y humanos, que las propias Memorias de las filiales en Libia y Argelia señalan que en las sucursales están los Departamentos que gestionan las compras, la tesorería y que, en definitiva, todas las sociedades afectadas cuentan con un sistema de cash pooling en el que se integran todos los recursos.....

En conclusión, que es la Sucursal la que, de forma centralizada, dirige y gestiona la actividad financiera del Grupo español en cada país, existiendo por tanto, en términos de la Inspección, una “Financiación conjunta de las áreas contractuales” existentes en cada país.

5º. LA REALIZACIÓN DE VENTAS A TRAVÉS DE LA SUCURSAL.

Señala la entidad, resumidamente, como ya hizo ante la Oficina Técnica, que las ventas están cerradas de antemano por lo que, bien no puede calificarse la actividad de la Sucursal en este campo como de “actividad comercializadora”, bien calificarse ésta como de actividad auxiliar dado el escaso valor que añade.

Cuestión ésta a la que le da cumplida respuesta los Acuerdos de liquidación cuando dicen:

“En el análisis de los hechos que realiza la Inspección se destaca que **la Sucursal vende la totalidad de la producción** que obtiene del desarrollo de los contratos p... la entidad vinculada residente en España, e integrada en el grupo fiscal **a/80, X T T SA** (en el caso de Perú la sucursal también vende a otras sociedades), y también gestiona la logística. En el caso de **X E ARGELIA**, en los ejercicios 2008 y 2009 la venta se realiza directamente al socio estatal argelino **S**.

Toda esta actividad comercial y logística es ajena a cada uno de los contratos p....., pues la Sucursal factura y vende el producto que ya es de su plena propiedad.

(...)

...tal y como consta en el Acta incoada, las propias Memorias de las filiales en Libia y Argelia señalan que en las sucursales están los Departamentos que gestionan la logística y, en definitiva, estas afirmaciones del obligado tributario confirman que la venta de crudo la realiza la sucursal”.

Todo lo anterior sin perjuicio de que la Inspección en ningún momento basa su criterio de existencia de un único EP por país en la concurrencia, en cada caso, de todas y cada una de las pruebas en que basa dicho criterio, sino en la agregación de todas ellas a modo, como se ha dicho, de bloques probatorios que se adicionan.

De ahí que debamos compartir sobre la cuestión objeto de análisis en el presente Fundamento de Derecho las conclusiones inspectoras al respecto cuando dicen:

“El obligado tributario considera que cada área contractual constituye un EP diferente con un contrato p... y área geográfica diferenciada, que se trata de un lugar fijo donde se realiza la exploración y producción de hidrocarburos y que cada contrato tiene medios materiales y humanos para su gestión.

Por el contrario, del análisis de la documentación esta Oficina Técnica no puede más que concluir que es la sucursal la que constituye tal EP. Es evidente que se firman diferentes contratos para la exploración y producción de hidrocarburos en diferentes áreas geográficas y con diferentes socios. Pero ello no califica a estas áreas como EP, si los contratos, aunque se refieran a zonas diferentes, su contenido es el mismo: la exploración de hidrocarburos en dicha zona y **es la sucursal la que, en todos los ámbitos, comercial, económico, administrativo, material y humano, gestiona el conjunto de contratos, referidos a distintas áreas, existentes en un mismo país**, por lo que la actividad de cada filial española de X E SA (que no disponen de medios materiales ni humanos) se realiza a través de dicha sucursal no residente, constituyendo tal sucursal por tanto, el único lugar fijo de negocios a estos efectos.

Por tanto, dado que la organización en este caso es única, en sede de la sucursal, **no cabe fragmentar la actividad económica realizada en cada país**, pretendiendo justificar la existencia de diversos EPs.

Se ha destacado en el presente fundamento de derecho cómo el obligado tributario considera que la Inspección no ha realizado actividad probatoria alguna y comete diversos errores. Frente esta posición, ha quedado acreditado, a nuestro juicio, la corrección de la propuesta de regularización, fundamentada en numerosa documentación (cuentas anuales de las sucursales, cuentas anuales de las filiales españolas, documentos sobre precios de transferencia, contratos petroleros, “informes de cuentas” de las áreas contractuales, contrato de cash pooling, facturaciones por cesiones de personal, declaraciones de impuestos,...). El análisis que antecede para cada uno de los puntos conflictivos pone de manifiesto no sólo que no se ha producido la supuesta falta de prueba sino también las incorrecciones del obligado tributario cuando atribuye a la Inspección las incongruencias que le atribuye. Y, en particular, en el apartado más relevante relativo a la gestión y dirección de las áreas contractuales, cabe destacar que el obligado tributario se remite al contrato petrolero (que se realiza con distintos socios) y a la prueba de que en el área contractual hay personal e inversiones importantes (mapas, ilustraciones fotográficas y personigramas). Estas pruebas ya han sido rebatidas anteriormente, pero solo queremos insistir, por su claridad, en que el obligado tributario pretende hacer descansar la gestión de las áreas contractuales en el operador del contrato, como si tal operador fuese un ente ajeno cuando ya ha quedado demostrado que, en unos casos, es la sucursal la que se designa directamente como operador en los contratos petroleros o consorcios y, en otros, es su casa matriz, resultando que dado que las sociedades comprobadas no tienen medios materiales y humanos, dicha gestión la realiza la sucursal.

En definitiva, cabe concluir que **este fraccionamiento en diversos EPs realizado por el contribuyente no tiene realidad o sustancia económica alguna, solamente fiscal**. El criterio del obligado supone un vaciamiento de la sucursal a través de la consideración de las áreas contractuales como establecimientos permanentes, generando una diversidad de establecimientos permanentes que no responde a la realidad económica y financiera, y que solo tiene la virtualidad de que las rentas negativas de unas áreas se compensen con las positivas que obtienen otras, pese a que la explotación económica en cada país se lleva a cabo a través de la sucursal de forma única.

Por otro lado, alega el reclamante ante este Tribunal que ante la negativa de la Inspección a formular consulta a la DGT sobre la problemática de entender si se debía considerar que el contribuyente tenía un solo EP por Estado o uno por cada uno de los contratos petroleros fue él quien, con fecha 05-03-2013 (*“fecha anterior a que la Inspección concretara sus intenciones respecto de este asunto”*), formuló dicha consulta, consulta que fue posteriormente ampliada y que dio lugar a la resolución CV0132-14 en la que se llega a la conclusión de que existen tantos EPs como contratos petroleros y, adicionalmente, si concurren los requisitos para ello, otro EP adicional por sucursal. Ahora bien, a tales conclusiones llega la DGT a partir de una premisa como es:

“...es posible que la entidad consultante pueda tener varios establecimientos permanentes en el extranjero, incluso en el territorio del mismo país. Tal circunstancia se producirá si existen varias instalaciones o lugares de trabajo en los que se realice toda o parte de su actividad, **siempre que en cada uno de ellos concorra el ejercicio de una actividad claramente diferenciales y que cuente con la adecuada gestión separada**, de manera que pueda ser posible la realización de la actividad por sí misma, considerándose dicha gestión como un componente esencial de la actividad”.

(...)

En conclusión, en base a la información facilitada en el escrito de consulta, y de acuerdo con lo señalado, atendiendo a los criterios de **actividades claramente diferenciables y de gestión de las actividades de modo separado**, las sociedades filiales operan mediante distintos establecimientos permanentes en un mismo país, por cada una de las explotaciones de hidrocarburos en las que participan, esto es, por cada asociación o consorcio en el que participan.

Esto es, habrá pluralidad de EPs en cada Estado si se cumplen los requisitos establecidos para ello en el anteriormente transcrito artículo 17 del TRLIRNR, y esto es lo analizado por la Inspección y que ha sido confirmado por este Tribunal a la vista de las circunstancias fácticas apreciadas en el expediente (como se ha dicho coinciden el reclamante y la inspección en que la determinación de la existencia o no de EP es una cuestión de hecho) y no únicamente, como ha hecho la DGT, en función de lo manifestado por el consultante.

Y también se refiere el reclamante en alegaciones ante este Tribunal (pág. 90) a la Consulta DGT V2211-12 en la que, en términos de dichas alegaciones, se *<<concluye, en relación a unos consorcios petroleros en Ecuador en los que participa otra filial del Grupo X que los consorcios son “una unidad económica independiente de los socios” validando por tanto que tal realidad económica separada cumple por sí los requisitos para poder ser calificada de EP>>*.

Pero como bien se dice en los Acuerdos de liquidación

<<Dicha Consulta no es asimilable a este caso, dado que la misma se refiere a una sucursal que sólo tiene participación en un Consorcio y se dice que la sucursal no realiza directamente ninguna actividad, es decir que no se plantea la diversidad de consorcios o áreas contractuales, que es el centro de debate en el presente caso, por lo que nada aporta esta consulta. Así, en esta consulta se establece expresamente:

“La presente contestación parte de la premisa de que la sucursal que posee la entidad A en Ecuador solo obtiene rentas provenientes del Consorcio en el que participa”

Y que “Por tanto, cabe analizar si las rentas obtenidas por la sucursal en Ecuador cumplen los requisitos exigidos en el artículo 22 del TRLIS. En este caso concreto, teniendo en cuenta que el único patrimonio de la sucursal en Ecuador está constituido por las participaciones en el Consorcio y que la sucursal no realiza directamente ninguna actividad económica, cabe considerar que la aplicación de la citada exención requiere determinar si las generadas por el referido Consorcio tienen derecho a la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS....”>>,

Finalmente alega el interesado la Concesión individualizada por parte de la Administración Tributaria del régimen especial de UTEs extranjeras por áreas contractuales en el caso de **X E MURZUQ** (pág 87), en 15-11-1995 respecto del Bloque NC nº...3 y el 20-12-2004 respecto del Bloque NC nº...4 pero también a ello dan cumplida respuesta los Acuerdos de liquidación cuando dicen:

<<...como bien señala la entidad en sus propias alegaciones “la determinación de la existencia de diversidad de EP se trata de una cuestión de hecho” (primer párrafo del apartado 4 de la alegación octava). Por ello debe reconocerse que nada tiene que ver la información proporcionada a la DGT o a la Administración tributaria, a efectos de la concesión del régimen de UTEs, con las circunstancias ahora acreditadas por la Inspección.

(...)

En la **solicitud de exención** de la sociedad debe destacarse lo siguiente:

- En primer lugar, no se menciona en ningún momento que **X E MURZUQ[28]** dispone de una sucursal en Libia. En la primera manifestación solamente se dice que **X E MURZUQ** tiene por objeto social la actividad de exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos, actividad que desarrolla en Libia.

- Se dice que **X E MURZUQ** desarrolla sus actividades en diversas áreas o zonas concesionales, pero solo se menciona el área concesional NC nº...3.....

- ...resulta claro que las características y condiciones del contrato petrolero que se puso de manifiesto ante la Administración Tributaria no coincide en modo alguno con lo que se ha comprobado en la presente actuación inspectora. Se dice en el escrito de solicitud de **X E MURZUQ** es la operadora del contrato petrolero, que lo es, pero sólo formalmente, porque en el escrito no se dice que **X E MURZUQ** no dispone de medios materiales y humanos, por lo que es imposible que de forma efectiva desarrolle las actividades operadora que han sido trascritas. No vamos a reiterar de nuevo las pruebas analizadas para demostrar que la gestión de las actividades de exploración y producción de **X** en Libia son realizadas por la sucursal, porque han sido detenidamente analizadas anteriormente. Fácil es constatar que nada tiene que ver todo ese acervo probatorio desarrollado en la presente actuación inspectora con la simple mención que se realiza en el escrito de solicitud del régimen de UTES y el de concesión, que se limitan únicamente al contrato petrolero”

Por todo cuanto antecede, entendemos procede desestimar las alegaciones actoras respecto de la cuestión objeto de análisis en el presente Fundamento de Derecho.

Séptimo.

La SEXTA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a las deducciones de entidades con establecimientos permanentes en el extranjero. Se trata en concreto, tal y como se desprende de las propias alegaciones actoras, de:

- Deducción por gastos de formación profesional
- Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de provisión social y
- Deducción por actividades de exportación (DAEX).

Deducciones que, están reguladas en los artículos que seguidamente, y de forma parcial (por lo que aquí interesa), se transcriben a continuación:

- Artículo 40 TRLIS. “*Deducción por gastos de formación profesional*”.

1. La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del cinco por ciento de los **gastos efectuados** en el período impositivo, minorados en el 65 por ciento del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades, e imputables como ingreso en el período impositivo.

(...)

2. (...)

3. La deducción también se aplicará por aquellos **gastos efectuados por la entidad** con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías. Se incluyen entre dichos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su software y periféricos asociados, incluso cuando su uso por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Los gastos a que se refiere este apartado tendrán la consideración, a efectos fiscales, de gastos de formación de personal y no determinarán, la obtención de un rendimiento del trabajo para el empleado.

- Artículo 41 (red. Ley 35/2006) TRLIS. *Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.*

1. El sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las **contribuciones empresariales** imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores

a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

2. Asimismo, el sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las **aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos de los trabajadores** con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, o de sus parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, de sus cónyuges o de las personas a cargo de dichos trabajadores en régimen de tutela o acogimiento regulados en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, de acuerdo con las siguientes reglas:

- Artículo 37 TRLIS. “Deducción por actividades de exportación”.

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

a) (...)

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[29]**, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

Deducciones de las que señala el escrito de alegaciones (v.gr. pág. 140 del referente a 2007):

“Las razones alegadas por la Inspección para fundamentar la regularización de estas deducciones se basa en las siguientes dos hipótesis:

- La aplicación de las deducciones para el fomento de determinadas actividades exige que la actividad económica se desarrolle en España; y
- La aplicación de la exención regulada en el artículo 22 del TRLIS impide la aplicación de los referidos incentivos fiscales”.

Ahora bien, si analizamos los Acuerdos de liquidación (v.gr. pág. 184 del referente a 2007) observamos que no son esas, exactamente, las causas por las que la Inspección no admite tales deducciones. Y así se dice en dichos Acuerdos de liquidación:

Sexto. Deducciones por formación de personal, aportaciones a planes de pensiones, y actividad exportadora.

Como ha quedado ya acreditado en el análisis de la exención de los EPs, las filiales españolas **no realizan actividad alguna**, toda su actividad se realiza a través de una sucursal en otro país. Es decir, las filiales no tienen empleados ni estructura organizativa en España, estando cedidos, en su caso los empleados a la sucursal. Por tanto, si realiza actividades de formación con tal personal, efectivamente dichos gastos estarán incluidos en la repercusión que se realiza a la sucursal por el personal cedido, **asumiendo por tanto, la sucursal, todos los gastos de personal.**

En definitiva en la regularización de la Inspección, en relación a los Eps, ha quedado acreditado que todos los gastos e ingresos relacionados con las actividades de exploración desarrolladas en Libia, Argelia, Perú y Ecuador corresponden al Ep allí situado. **La filial española no asume gasto alguno**, sino que tributa por la renta del EP[30], por lo que no puede aplicar deducción alguna relacionada con los **gastos de personal.**

Por lo que se refiere a la asistencia a ferias, etc que habiliten la aplicación de **deducción por actividad exportadora**, cabe reiterar lo anterior en el sentido que el gasto corresponde a la sucursal y no a la filial, por lo que no podría aplicar deducción alguna.

Por otra parte, no se ha acreditado actividad exportadora alguna en estas filiales donde la actividad de exploración y producción se lleva a cabo en el extranjero y por lo tanto, no existe exportación alguna de producto alguno desde España. **Lo que se vende se obtiene en el extranjero**. La deducción por actividades de exportación, ya sea por la inversión en sucursales, ya sea por la apertura o prospección de mercados parte siempre de la previa existencia de una actividad exportadora que no concurre en este caso.

Esto es, que las causas reales por las que la Inspección no admite las deducciones por gastos de personal es por el hecho de que las filiales españolas no tienen personal propio sino cedido a las sucursales a las que repercuten sus costes por lo que tales filiales españolas no asumen coste alguno de personal. Y, por lo que respecta a la DAEX, por el hecho de no quedar probada la realización por parte de las filiales españolas de actividad exportadora alguna: “lo *que se vende se obtiene en el extranjero*”, además de que, de existir inversión alguna en actividad exportadora la misma correspondería imputarla a las sucursales.

Octavo.

La SÉPTIMA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la provisión de cartera **Y SA**.

Para resolver esta cuestión hemos de partir de lo dispuesto en la normativa que, por lo que aquí interesa, se transcribe seguidamente:

- Artículo 12.3 TRLIS (red. original aplicable al ejercicio 2007). “*Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales*”.

La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado **no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio**, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

- Artículo 12.3 TRLIS (red. DF 1ª. Uno Ley 11/2009 aplicable a los ejercicios 2008 y 2009). “*Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales*”.

La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que **no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio**, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere este apartado, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

- Artículo 32.5 TRLIS. (red. art. 1 Ley 25/2006, aplicable al ejercicio 2007). “*Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios*”.

5. No se integrará en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios **la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios**, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

- Artículo 32.5 TRLIS. (red. art. 1.6 Ley 4/2008, aplicable a los ejercicios 2008 y 2009). “Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios”.

5. No se integrará en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios **la pérdida por deterioro del valor de la participación derivada de la distribución de los beneficios**, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha pérdida se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Así las cosas, para determinar el importe de depreciación fiscalmente deducible habrá que tener en cuenta los valores teóricos de la entidad participada al inicio y al final del ejercicio (art. 12.3 TRLIS) así como el importe de los dividendos acogido a la “Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios” (art. 32.5 TRLIS) de forma tal que, resumidamente, y como se dice en los Acuerdos de liquidación (v.gr. pág. 201 del referido al ejercicio 2007):

“...para calcular los valores teóricos contables de cierre de la participada, debe incrementarse dichos valores en el importe de los dividendos (...) sobre los que se ha aplicado la deducción, dado que los señalados artículos (...) 32.5 del TRLIS regulan la incompatibilidad entre la aplicación de la exención o deducción a los dividendos de fuente extranjera y el cómputo de dichos dividendos para determinar la depreciación de la participación a efectos de la dotación de las correspondientes provisiones, cualquiera que sea el período impositivo y la forma en que se manifieste tal depreciación

X SA se ha acogido al régimen de deducción para evitar la doble imposición internacional por los dividendos regulado por el artículo 32 del TRLIS por los dividendos distribuidos por **Y SA por un importe (...) superior al de la depreciación de la participación fiscal** que se ha calculado, por ello dicha provisión por depreciación no es procedente. En efecto, la aplicación del artículo **32.5** del TRLIS, al disponer que la depreciación de la participación que no puede integrarse en la base imponible, sólo resulta fiscalmente deducible la depreciación de la participación en el importe que exceda al de los dividendos distribuidos”.

El planteamiento de hechos es extensible al resto de ejercicios siendo en todos ellos la cuestión objeto de discrepancia entre el ahora reclamante y la Inspección el determinar si **la restricción** a la deducibilidad de la provisión de cartera contenida en el 32.5 TRLIS (cuando se percibe un dividendo de la sociedad participada y la entidad perceptora se aplica la deducción por doble imposición) **opera** de forma automática en todo caso (como defiende la Inspección[31], y que en nuestro caso sería, exclusivamente, el tipo de cambio[32]), o bien, sólo en el supuesto de que ese reparto del dividendo haya sido la causa de la depreciación del valor de las participaciones (como defiende el reclamante).

Centra la Inspección la argumentación en la que motiva su criterio en dos respuestas de la DGT, la nº. 1679-00 y la nº. V0323-05, en las que se afirma que para determinar el límite de deducibilidad fiscal que establece el artículo 12.3 TRLIS (diferencia entre los valores teóricos contables de la entidad participada al inicio y al final del ejercicio) hay que aplicar el tipo de cambio vigente a las referidas fechas de inicio y final del ejercicio.

Criterio que es compartido por este Tribunal Central como lo prueba nuestra resolución de 14-09-2007 (RG 182/05), publicada en DOCTRINA (base histórica) en la que decíamos:

En el Impuesto sobre Sociedades, para que la dotación a la provisión por depreciación de inversiones financieras tenga la consideración de fiscalmente deducible, es necesario que su dotación esté motivada por disminución del valor de las mismas que no sea definitiva, es decir, en pérdidas de carácter reversible. Con la dotación de la provisión correspondiente se conseguirá una valoración real de la cartera de valores.

Pues bien, para conseguir esta valoración real, para calcular la pérdida reversible neta en estos supuestos en que los valores se adquirieron en moneda extranjera, hay que tener en cuenta dos circunstancias: la variación del valor teórico contable como consecuencia de la evolución de los resultados generados por la sociedad participada, mediante la comparación de valores teóricos al inicio y al cierre del ejercicio, y la evolución de los tipos de cambio, teniendo asimismo en cuenta los tipos de cambio al inicio y al cierre de ejercicio. Esta consideración conjunta del efecto de la variación del valor teórico de los títulos y del tipo de cambio es la que verdaderamente refleja la existencia o no de una pérdida reversible en la cartera, y es la que resulta de la aplicación de la normativa contable y fiscal referida. Supone, en definitiva, que en estos casos, la dotación fiscal deberá calcularse por diferencia entre valores teóricos al inicio y fin de ejercicio, como expresa el artículo 12.3, y

expresados dichos valores en moneda nacional de cada momento respectivo, cálculo éste que ha sido el realizado en el acuerdo de liquidación. Por ello, debe confirmarse la regularización inspectora.

Criterio que a su vez comparte y aplica también el propio reclamante.

Y la Inspección parece deducir de ello que, si para cuantificar la diferencia de valores teórico contables de la entidad participada al inicio y al final de cada ejercicio se atiende a “factores externos” tales como el tipo de cambio, para aplicar la referida restricción (art. 32.5 TRLIS) no habrá que estar limitado al hecho de que la depreciación de la participación se deba exclusivamente al reparto del dividendo sino también a otros “factores externos” como, en el caso que nos ocupa, el tipo de cambio.

Así las cosas, como se ha dicho, la cuestión objeto de debate consiste en determinar si **la referida restricción** (art. 32.5 TRLIS) opera de forma automática en todo caso (como defiende la Inspección), o bien, sólo en el supuesto de que ese reparto del dividendo haya sido la causa de la depreciación del valor de las participaciones (como defiende el reclamante).

Y centrado así el debate ya de la propia redacción literal del precepto se desprende que la razón en este caso, a juicio de este Tribunal Central, recae en el reclamante y así, recordamos, dispone literalmente el referido artículo 32.5 TRLIS:

No se integrará en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios **la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios**, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto....

Esto es, la literalidad de la norma establece una relación directa entre el dividendo repartido y la depreciación de la participación para que se impida o limite fiscalmente la deducibilidad fiscal de la referida depreciación.

Literalidad que a su vez responde a la finalidad de la norma objeto de análisis (y también la de la limitación de deducibilidad fiscal de la depreciación de la participación –art. 21.4 TLIS– consecuencia del reparto de dividendos cuando la preceptora de los mismos se ha aplicado la exención prevista en el apartado 1 de dicho artículo: *“Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos”*): evitar que unos dividendos que no han tributado en España vía deducción por doble imposición (art. 32 TLIS) o vía exención (art. 21 TRLIS) generen sin embargo una minoración de la tributación en España del preceptor vía deducción de la depreciación de la participación originada por el reparto de los referidos dividendos, ya que ello supondría un doble aprovechamiento de un beneficio fiscal: la no tributación de un ingreso (dividendo) y, adicionalmente, una deducción por depreciación de la participación generada precisamente por el reparto del referido dividendo. Y así lo tiene dicho tanto este Tribunal Central como la Audiencia Nacional:

- Rs. TEAC de 22-10-2009.

La Inspección no pone en duda la exención de los dividendos según el CDI, pero entiende aplicable el art. 20 bis.4 de la LIS, que establece que *“si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la depreciación de la participación, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos”*.

Y es que **si a causa de la distribución del dividendo se produce un descenso en el valor de la participación** y este descenso se integra en la BI, no sólo se elimina la doble imposición, sino que se produce un déficit de imposición y una renta fiscal negativa. De manera que procederá evitar ese efecto, pero sólo en el caso y medida en que la depreciación está causada por la distribución del dividendo, lo que en este caso ocurre, a la vista del expediente.

- SAN de 24-01-2013 (rec. nº. 6/2010).

La parte actora rechaza, en primer lugar, la incompatibilidad entre la exención del dividendo y la deducción de la provisión por depreciación pues dice que el artículo 23 del Convenio no establece limitación o restricción alguna respecto de las provisiones de cartera como consecuencia de la exención de dividendos, tesis que no puede en modo alguno ser admitida por la Sala por cuanto, de acogerse dicho criterio, lo que indudablemente se estaría consiguiendo es un doble aprovechamiento de una ventaja fiscal: la sociedad no tributa por el dividendo de fuente extranjera y, además, se lo deduce por efectuar una provisión derivada **de la depreciación de la cartera que ha sido ocasionada, precisamente, por el reparto del dividendo**.

Así las cosas no cabrá sino estimar las pretensiones actoras en este punto.

Noveno.

La OCTAVA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes de la provisión de cartera por **X USA HOLDING N**.

El origen de las regularizaciones que ahora nos ocupan se encuentre en la **calificación** por parte de la Inspección de las aportaciones de fondos realizadas por **X E SA (X E SA)** a favor de **X USA HOLDING N** como de préstamos y no como de aportaciones a los fondos propios de la entidad norteamericana, lo que genera un doble efecto:

- a) Minora el valor de la participación lo que impide la aplicación respecto de la misma de la deducción fiscal por depreciación de la cartera vía provisión[33] y
- b) Imputa a **X E SA** un ingreso financiero presunto por operación vinculada[34].

Pues bien, la cuestión relativa a la **calificación** se dilucida en Acuerdo de 22-05-2013 (**A23-...**) derivado del acta **A02-...**, Acuerdo en el que, tal y como se dice en la pág. 332 del mismo, “*se recoge la regularización de la situación tributaria del Grupo fiscal a/80 de X SA y liquidación de los periodos impositivos 2007, 2008 y 2009 del Grupo Fiscal exclusivamente por las correcciones valorativas de las operaciones vinculadas recogidas en la misma*”

Dicho Acuerdo ha sido objeto de la reclamación económico-administrativa nº. RG 3670/13 respecto de la que en fecha 02-07-2015 se dictó resolución con la siguiente parte dispositiva:

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA:

Suspender la tramitación de la reclamación 3670/2013 hasta la terminación del conflicto seguido ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco con número de expediente .../2013.

Sin que conste que a la presente fecha se haya resuelto por la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco el referido expediente .../2013.

Así las cosas no cabrá sino dejar imprejuizadas las regularizaciones objeto de análisis en el presente Fundamento de Derecho al derivas las mismas de una calificación que es objeto de motivación, discusión y dilucidación en un Acuerdo objeto de una reclamación económico administrativa cuya tramitación se encuentra suspendida.

Décimo.

La NOVENA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la deducción de la “Retención Chile”.

Por lo que se refiere a los hechos, tal y como se describe en el Acuerdo de liquidación relativo a 2007 (único en el que la Inspección practica este ajuste):

“En el ejercicio 2007 **X SA** recibió un dividendo de **X Y Chile SA** por importe de 69.840.124,65 euros, soportando una retención en Chile de 10.654.969,33 euros.

En la declaración del ejercicio 2007, en relación al devengo del mencionado dividendo, el contribuyente realizó los siguientes ajustes extracontables:

- Aumento por Impuesto sobre Beneficios en el extranjero por importe de 10.654.969,33 euros, correspondientes a la retención sobre los dividendos en Chile.

- Disminución por exención de dividendo de **X Y Chile SA** por 69.840.124,65 euros, en aplicación del artículo 21 del TRLIS.
- Disminución por "Ajuste Chile" por 3.746.059,41 euros, al entender el contribuyente que es fiscalmente deducible "la retención soportada en el extranjero neta de la devolución solicitada al fiscal chileno"

Es decir, se elimina el ingreso por el dividendo en aplicación del artículo 21, el gasto por la retención también se elimina, quedando cero la base imponible por este concepto en cero, pero adicionalmente se computa un gasto, adicional por 3.746.059,41 euros".

No admite la Inspección la deducibilidad fiscal de dicho pretendido gasto pero frente a dicha inadmisión el interesado opone, resumidamente, una doble argumentación:

1ª. Que, con carácter general, la voluntad del legislador ha sido, exclusivamente, la de no admitir como gasto fiscalmente deducible el importe del Impuesto sobre Sociedades español.

2ª. Que cuando el legislador ha querido excluir, al menos parcialmente, la deducibilidad fiscal en España de Impuestos sobre Sociedades extranjeros lo hace expresamente, poniendo como ejemplo la regularización de la deducción por doble imposición internacional en dividendos.

Pues bien, acerca de esta cuestión tiene formado criterio este Tribunal Central en el sentido de entender que "El acogimiento a la exención prevista por la norma para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español, determina la no deducibilidad del impuesto extranjero soportado en la fuente respecto a dichos dividendos percibidos", criterio expuesto en resoluciones tales como la de 26-06-2012 (RG 3637/10), resolución que por lo que aquí interesa ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en su sentencia de 05-05-2016 (rec. nº. .../2012), resolución y sentencia en las que se da respuesta a las dos alegaciones actoras. Y así, se dice en la SAN:

Pero, incluso al margen de lo expuesto[35], concurren otras razones por las que no podemos aceptar el planteamiento de la actora.

1) En primer lugar, cabe constatar, como bien señalan la Inspección y el TEAC, que lo que aquella pretende es deducirse un gasto (por el importe retenido en el país de la fuente) en el que incurre para la obtención de un ingreso exento (el dividendo percibido), lo que, además de contrariar el principio de correlación entre ingresos y gastos, no está expresamente contemplado en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, desde esta perspectiva, no sería admisible, dado que en materia de aplicación de beneficios fiscales -como lo es la deducción pretendida- debe realizarse una interpretación estricta de la ley.

(...)

2)

(...)

De lo expuesto se deduce que la empresa H optó en los ejercicios indicados por aplicar el método de exención (artículo 20 bis de la LIS y artículo 21 del TRLIS) en lugar del método de imputación (previsto en el artículo 30 de la LIS y 32 del TRLIS) para evitar que se produjera un resultado de doble imposición internacional.

El **método de exención** supone la no integración de la renta en la base imponible (no estando prevista expresamente en la LIS la deducción adicional como gasto de lo retenido en el extranjero por impuesto análogo al percibir los dividendos). En cambio, en el **método de imputación** el importe bruto del dividendo se integra en la base imponible y posteriormente se deduce en cuota el impuesto pagado en el extranjero, con el límite de lo que hubiera correspondido pagar en España si esa misma renta se hubiera obtenido en nuestro país, y el exceso sobre dicho límite no tiene la consideración de gasto deducible.

Pues bien, no siendo posible la aplicación simultánea de ambos métodos y, una vez ejercitada por la recurrente su opción de tributación en las declaraciones presentadas en cada uno de los ejercicios comprobados (2003, 2004 y 2005), eligiendo el método de exención y aplicándolo correctamente, no puede pretender válidamente la modificación de dicha opción y, menos aun, hacerlo unilateralmente.....

Criterio que también ha sido mantenido por este Tribunal Central en su resolución de 29-11-2012 y que ya fue confirmado por la Audiencia Nacional en sentencia de 22-10-2015 (rec. nº. .../2013) que se expresa en los términos siguientes:

La conjugación de la norma y Convenio citadas[36], determina que si los dividendos se han declarado exentos, merced al cumplimiento de los requisitos indicados en el artículo 21 citado, no cabe a mayores deducir además los impuestos que por ello se ha satisfecho en Portugal, pues el importe de este impuesto se incluirá en la renta formando parte de la base imponible a efectos del beneficio fiscal que el precepto contempla.

Tampoco se puede apreciar una correlación entre ingreso y gasto, ya que en base a la exención por doble imposición, el único gravamen que soporta los dividendos es el del país del que se originan los beneficios.

En definitiva la postura de la actora no es admisible, tanto en base a un interpretación del artículo 14.1 b) desacertada a juicio de la Sala en el sentido de que esto se refiere en exclusiva al impuesto en España cuando en realidad ha de dar cabida tanto al acontecido en España como en el extranjero que graba el beneficio de las sociedades y que se derivan en la contabilización del mismo, como en su afirmación de que " *se necesitaría un precepto fiscal expreso para que dicha partida, correctamente contabilizada como gasto, no tuviera la consideración de deducible* " pues precisamente es la falta de apoyo en precepto legal alguno que autorice su postura, el precepto no prevé la deducibilidad del impuesto pagado en este caso en Portugal, la que deslegitima su conclusión sobre lo que a la postre sería una contradicción representada en que, de un lado, los beneficios obtenidos en Portugal son declarados exentos acorde al artículo 21 del TRLIS, y de otro procede a además la deducción de esos impuestos, suponiendo en definitiva que España asumiría el coste de parte de los impuestos soportados en el extranjero, situación que no aparece contemplada ni en el Convenio Hispano Portugués para evitar la doble imposición , ni en la legislación interna española.

Así las cosas no cabrá sino desestimar las alegaciones actoras al respecto y confirmar la regularización inspectora objeto de análisis en el presente Fundamento Jurídico.

Undécimo.

La DÉCIMA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a los Fondos de Comercio Financieros **R** y **D**.

Pues bien, podemos leer en los Acuerdos de liquidación[37] respecto de esta regularización:

Se incrementa la base imponible individual de la entidad **X B, S.A** en las cuantías de 2.712.476,00 euros y 972.693,81 euros, correspondientes al importe de la amortización del fondo de comercio financiero derivado de las adquisiciones, por parte de **X B, S.A.** en el año 2002, de participaciones en **X Comercial Perú S.A.**, y en **D, S.A.**, respectivamente, al no ser aplicable el artículo 12.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En el Acta por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, A 02 nº ..., cuyo Acuerdo de liquidación se firmó el 21 de abril de 2010, se regulariza la amortización de estos fondos de comercio. La liquidación derivada del acta **A02** de 21 de abril de 2010 fue recurrida ante el TEAC que, finalmente, con fecha 24/07/2012 dictó Resolución. Con relación al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2005, el TEAC ordenó la anulación de la liquidación practicada y la retroacción de actuaciones en los siguientes términos:

"2º. ESTIMAR EN PARTE la reclamación número 2901/10, anulando la liquidación tributaria relativa al ejercicio 2005 y retro trayendo actuaciones en los términos dichos en el fundamento jurídico octavo de la presente resolución."

Como consecuencia de dicha retroacción, se dictó, en fecha **27 de marzo de 2013**, acto de liquidación en relación al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2005, en el que se regulariza la amortización de estos Fondos de Comercio.

Por tanto, al contemplar este Acto de liquidación la misma operación, cabe transcribir los fundamentos de derecho incluidos en el citado Acuerdo de liquidación de 27 de marzo de 2013, al resultar plenamente aplicables a la deducción del mismo fondo de comercio en los ejercicios siguientes, ahora comprobados:.....

Al tener esta regularización su origen en la liquidación practicada por la Inspección tributaria con fecha 27-03-2013 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 reitera el interesado las alegaciones formuladas

frente a la misma en la reclamación económico administrativa RG 2893/10-50-IE interpuesta frente a la misma, reclamación (en realidad incidente de ejecución) que fue desestimada por resolución de este Tribunal Central de 05-06-2014, resolución que a día de hoy se encuentra recurrida ante la Audiencia Nacional (rec. nº. .../2014) y pendiente de sentencia.

Así las cosas, estando confirmada por este Tribunal Central la regularización origen de la que ahora nos ocupa, no cabrá sino confirmar también esta última en tanto en cuanto la primera no sea modificada o anulada por la sentencia de la Audiencia Nacional que en su día recaiga.

Duodécimo.

La UNDÉCIMA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a los gastos de representación, mecenazgo y patrocinio.

Se reducen las alegaciones actoras al respecto a los gastos por adquisición de entradas a diversos Grandes Premios de Motociclismo, alegando la entidad que los mismos son reales, están contabilizados y justificados con factura, debiendo, a su juicio, admitirse su deducibilidad fiscal como atenciones a clientes y proveedores.

Pues bien, dispone el artículo 14.1.e) del TRLIS:

Artículo 14. Gastos no deducibles.

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

Disponiendo al respecto los Acuerdos de liquidación, por lo que aquí interesa:

El resto de los gastos no son deducibles, concluyéndose de toda la documentación recibida que no se ha acreditado que se trate de un gasto para atenciones a clientes o proveedores, y por tanto no ha quedado acreditada la concurrencia de los requisitos que permitan acceder a la deducibilidad de los gastos controvertidos, a la vista de las exclusiones del derecho a deducir establecidas por el referido artículo 14.1e) del TRLIS.

Fiscalmente, el requisito de correlación de los gastos con los ingresos se exige de forma indirecta, en contraposición al concepto de **liberalidad** (artículo 14.1.e LIS transcrito anteriormente), y supone que un gasto no se considera una liberalidad y, por tanto, es deducible, en la medida en que se halle **correlacionado con los ingresos**, es decir, se exige que el gasto tenga una relación, directa o indirecta, mediata o futura con ingresos de la sociedad.

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha considerado no deducibles los gastos no correlacionados con los ingresos en reiteradas Resoluciones (...) ha considerado que gastos, que habían sido calificados por el obligado tributario de relaciones públicas no eran fiscalmente deducibles por no haberse acreditado su relación con los ingresos.

En el supuesto examinado, el obligado tributario en ningún caso acredita que los aludidos gastos contribuyeran de algún modo a la promoción de las actividades o productos del obligado tributario, y, por tanto, que hubiera conexión entre el gasto realizado y la generación de rendimientos, es decir, que los referidos gastos estuvieran correlacionados con los ingresos obtenidos en la actividad que desarrolla en los términos señalados para su deducibilidad por el artículo 14-1.e del TRLIS .

Como alega el obligado, realiza importantes gastos de patrocinio, cuya deducibilidad no cuestiona la Inspección, pero en este caso, los gastos controvertidos, entradas VIP, etc, no entran dentro del ámbito del patrocinio, sino que se trata de liberalidades, al no haberse acreditado otro fin.

Criterio que comparte este Tribunal Central el cual, ante un supuesto similar al que ahora nos ocupa, tiene dicho al respecto en su resolución de 02-03-2011[38]:

En esta letra nos encontramos con los gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores, dentro del cual puede entenderse comprendido los derivados de la entrega de entradas de fútbol, jamones, y relojes. Estos gastos serán deducibles (artículo 14.1 e) de la LIS) en la medida en que su “causa”, directa o indirectamente, esté relacionada con la actividad empresarial del sujeto pasivo, esto es, que el gasto esté correlacionado con la obtención de sus ingresos.

No obstante, todos los gastos incurridos en el desarrollo de una actividad empresarial, e incluso en el ámbito de las necesidades privadas, son susceptibles de ser justificados al objeto de acreditar la realidad del “hecho económico real” al que responde el gasto. En este caso en concreto, la justificación o acreditación de este “hecho económico” (la entrega de regalos de diverso tipo a clientes y proveedores), no debe ceñirse a la mera salida de fondos (a su pago material) o al mero registro contable de una supuesta operación, sino que se ha de acreditar verazmente que dicho hecho económico se produjo (**se requiere la identificación de los destinatarios** de las entradas de fútbol, los jamones y los relojes y el importe entregado a cada uno de ellos, etc...). De lo contrario, este concepto genérico de gastos, sería un **cajón de sastre** en el que tendría cabida cualquier pago realizado por un sujeto pasivo, no ya en el marco de su actividad empresarial, sino incluso fuera de dicho ámbito.

El interesado no ha aportado este tipo de pruebas en el sentido expuesto; (...) parece que no se corresponden con lo que pueden ser “gastos puntuales por atenciones” con determinados clientes o proveedores, sino que más bien se corresponden con localidades utilizadas por los propios socios de la entidad o por sus familiares.

De acuerdo con lo anterior, hemos de confirmar el criterio de la Inspección de los Tributos, también seguido por el del Tribunal Regional de Madrid, y denegar la deducción de estos gastos.

Criterio éste que es confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 28-02-2013, rec. n.º 883/2010:

Además de lo anterior **El Banco MJ** sostiene que entregó a clientes tales porcelanas, por lo que, de no admitirse la pérdida, habría de admitirse un gasto de promoción, lo que no deja de ser una mera manifestación de la entidad pues de los documentos relativos a esta cuestión obrantes en el expediente no se desprende dicha circunstancia; lo único constatado es que se da de baja en contabilidad ese activo pero la contabilización de un hecho no equivale a la acreditación de la realidad del mismo; y, además, de los apuntes contables tampoco puede concluirse lo manifestado por la entidad.

Dado que no se puede constatar la identidad de los clientes a los que supuestamente se entrega ni, por ende, las condiciones, motivos etc. de la entrega, tampoco puede admitirse la genérica justificación de la entidad de tratarse de gastos de promoción, por lo que, en su caso, constituirían una liberalidad.

Por otro lado indicar que, en contra de lo alegado, no existe contradicción alguna en el hecho de que la Inspección admita la deducibilidad fiscal de los gastos en que incurre X en “publicitarse en dichas competiciones” y el hecho de que no se admita la deducibilidad fiscal, no de los gastos de publicitar la marca sino de adquirir entradas a competiciones cuyo destinatario no ha sido identificado y, por tanto, no se puede afirmar que se trate de gastos de atenciones a clientes y/o proveedores y no de simples liberalidades o consumo propio sin relación con publicidad alguna de la marca.

Finalmente indicar que, en contra también de lo alegado, la deducibilidad fiscal o no de un importe depende de la calificación que se haga del mismo y no de su cuantía en relación con las ventas o beneficios de la entidad que incurre en el pretendido gasto.

Decimo-tercero.

La DUODÉCIMA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a error en las deducciones por inversiones en Canarias.

Dice al respecto el Acuerdo de liquidación relativo al ejercicio 2008 (pág. 302):

Considera el obligado que en la declaración consolidada del IS de 2008 se acredita unas deducciones adicionales de la deducción por inversiones en Canarias, generadas en 2006 y 2007, y no aplicadas en dichos ejercicios por 239.386 € y 317.501,26 € respectivamente. Al no tenerlas en cuenta en la propuesta de liquidación, solicita su aplicación en la liquidación del IS de 2008.

Estas deducciones a las que se refiere el obligado aparecen en la declaración consolidada, modelo 220, del ejercicio 2008, como deducciones acreditadas por la entidad dominante **X SA** en 2006 y 2007. Sin embargo, tales deducciones no aparecen ni en la declaración consolidada de los ejercicios 2006 y 2007, ni en las individuales, modelo 200, de **X SA** de dichos ejercicios 2006 y 2007, pese a ser la entidad que las acredita en la consolidada del 2008.

Por tanto, al no haberse declarado ni acreditado el derecho a dichas deducciones en los ejercicios en los que supuestamente se generaron, no procede aplicarlas en esta liquidación como solicita el obligado.

Frente a lo señalado en el Acuerdo de liquidación dice el interesado en alegaciones ante este Tribunal, por lo que aquí interesa, que "...la Inspección solicitó en su visita de 14 de septiembre de 2012 (diligencia nº 7) la documentación acreditativa de la realidad de las inversiones efectuadas en los años correspondientes que daban derecho a aplicar las deducciones declaradas, documentación aportada por mi representada en la siguiente visita de 26 de noviembre de 2012, tal y como expresamente se recogió en la diligencia nº 8 del procedimiento", así como que "*...la Inspección de los Tributos conocía perfectamente que dichas deducciones correspondían a inversiones realizadas por X Comercial de pp SA*".

No obstante dichas alegaciones, a la vista del expediente se desprende que en las autoliquidaciones individuales de **X COMERCIAL DE pp SA** correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 no figuran las cantidades objeto de controversia como pendientes de aplicar en ejercicios futuros y, a la vista de las Diligencias nºs. 7 y 8 a las que alude el reclamante, en la nº. 7 no se hace referencia alguna a las deducciones por inversiones en Canarias y, en la nº. 8, si bien se hace referencia a la Deducción por Inversiones en Canarias, no se hace respecto de la pretendidamente acreditada o acreditable en los ejercicios **2006 y 2007**, pudiéndose leer en la misma respecto de esta cuestión, exclusivamente:

3) La Inspección solicitó el pasado 27 de septiembre de 2012 la siguiente información y documentación justificativa:

3.1) Justificación de la Deducción por Inversiones en activos fijos nuevos en Canarias de los ejercicios **2008 y 2009**.

(...)

5) En fecha 4 de octubre de 2012 el representante de la entidad aportó a la Inspección la siguiente documentación justificativa solicitada con anterioridad:

5.1) En relación con la justificación de la Deducción por Inversiones en activos fijos nuevos Canarias 2008 y 2009, aporta folio con detalle de los importes invertidos y deducidos en los ejercicios objeto de inspección, así como relación de las EESS con desglose de los activos en los que se ha materializado la inversión.

Recayendo la carga de la prueba[39] del derecho a aplicar en el ejercicio 2008 unas pretendidas Deducciones por Inversiones en Canarias que se dicen generadas en 2006 y 2007, y no existiendo prueba de su acreditación de las mismas como pendientes en dichos ejercicios, no cabrá sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Décimo-cuarto.

La DÉCIMO-TERCERA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a la provisión de cartera **X Y G SA**.

Señala al respecto el Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 (págs. 231 y 232 – único ejercicio en el que se produce este ajuste):

Ajuste a favor del obligado tributario.

Como consecuencia de actuaciones de comprobación anteriores, por los ejercicios **2001 y 2005**, se han producido correcciones a la dotación a la provisión de cartera correspondientes a la entidad **X Y G SA**, por

importes de 28.427.451,00 € (Acta modelo **A02** número ...) incoada a **X SA** en fecha 11 de mayo de 2005) y 5.645.220,74 €, (Acuerdo de la Oficina Técnica de fecha 24 de julio de 2012, en referencia al Acta modelo **A02** número ...) incoada a **X SA** en fecha 25 de noviembre de 2009), respectivamente, a los que el obligado tributario no prestó su conformidad y que se encuentran en estos momentos pendientes de resolución (judicial el primero y administrativa el segundo).

La liquidación derivada del Acta por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, **A02 n° ...**, cuyo Acuerdo de liquidación se firmó el 21 de abril de 2010, fue recurrida ante el TEAC que, finalmente, con fecha 24/07/2012 dictó Resolución. Con relación al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2005, el TEAC ordenó la anulación de la liquidación practicada y la retroacción de actuaciones.

Como consecuencia de dicha retroacción, se dictó, en fecha 27 de marzo de 2013, acto de liquidación en relación al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2005, en el que se fundamenta y modifica el ajuste de la provisión en **X Y G** del ejercicio 2005 (el ajuste final fue de 5.597.504,36€).

Dado que la entidad efectúa una reversión de la provisión en el ejercicio 2008 y 2009 (por un importe total de 44.685.707,41€), teniendo en cuenta las regularizaciones efectuadas previamente, existe un saldo a su favor, por importe de 1.204.820,20 €, que se regulariza, de acuerdo con el siguiente detalle.

Provisión fiscalmente deducida por X B a 31-12-2009	32.867.851,54
--	---------------

(Sin tener en cuenta las regularizaciones de la Inspección en los años 2001 y 2005)

Regularizaciones de la Inspección en los años 2001 y 2005)	34.072.671,74
Diferencia a regularizar	-1.204.820,20

Este ajuste a favor del obligado tributario, por tanto, depende del resultado de las actuaciones anteriores.

Exposición de hechos coincidentes con los que se desprenden de las alegaciones actoras cuando dicen:

La cuestión objeto de controversia radica en la deducibilidad fiscal de la provisión de cartera dotada por **X B SA** (en adelante **R B**) correspondiente a la participación en la compañía argentina **X Y G SA** (en adelante **X G**) en el ejercicio 2009, según lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS.

Antes de entrar en el fondo de la cuestión, conviene aclarar las diferentes "vías" utilizadas por la Inspección para regularizar la provisión de cartera fiscal de **R B** por su participación en **X G** en los ejercicios objeto de inspección:

1. El ajuste negativo propuesto por la inspección a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, asciende a **-1.204.820,20 €**, y trae su causa de las actuaciones desarrolladas en ejercicios pasados, que se detallan más adelante ejercicios **2001 y 2005**). Los ajustes propuestos por la Inspección en dichos ejercicios fueron firmadas en disconformidad y recurridos por mi representada.

En relación con el ajuste efectuado por la Inspección en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, el pasado 18 e julio de 2013 el Tribunal Supremo dictó sentencia estimatoria del recurso de casación nº .../2010 interpuesta por **X SA**. Se adjunta al presente escrito, como anexo 16, copia de la mencionada sentencia.

El ajuste efectuado en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2005 se encuentra actualmente pendiente de resolución de ese Tribunal Económico Administrativo Central (RG 00/02893/2010-50-IE y acumuladas).

Observamos por tanto que, tal y como se dice en el Acuerdo de liquidación "*Este ajuste a favor del obligado tributario, por tanto, depende del resultado de las actuaciones anteriores*" y, en concreto, de la forma en la que se resuelvan los litigios relativos a las liquidaciones practicadas al ahora reclamante por la Inspección respecto de su Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2005.

Pues bien, por lo que se refiere a la liquidación inspectora relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 la cuestión, en cuanto a la regularización que aquí nos interesa, ha sido definitivamente resuelta por el Tribunal Supremo en sentencia de 18-07-2013 (posterior al dictado de los Acuerdos de liquidación objeto de la

presente reclamación económico administrativa), rec. nº. .../2010, en sentido favorable a las pretensiones del ahora reclamante, pudiéndose leer en su parte dispositiva, por lo que aquí interesa:

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por la entidad **X Y SA**, contra la sentencia de 22 de julio de 2010 (PROV 2010, ..., dictada por la Sala de lo contencioso administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, que se anula en cuanto conforma la regularización por el ajuste realizado por la deducción de la dotación por **X B SA** a la provisión por depreciación de las acciones de **X Y G SA**, con la consiguiente estimación del recurso contencioso administrativo en cuanto a este extremo, sin costas.

Así las cosas, en la liquidación que se dicte en ejecución de la presente resolución deberá tenerse en cuenta los efectos que la referida STS tiene sobre la regularización objeto de análisis en el presente Fundamento Jurídico.

Y por lo que se refiere a la liquidación inspectora relativa al Impuesto sobre Sociedades del **ejercicio 2005**, tal y como ya hemos dicho en el Fundamento Jurídico Undécimo de la presente Resolución, la regularización que ahora nos ocupa tiene, al menos en parte, su origen en la liquidación practicada por la Inspección tributaria con fecha 27-03-2013 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, liquidación que fue objeto de la reclamación económico administrativa RG 2893/10-50-IE (en realidad incidente de ejecución) que fue desestimada por resolución de este Tribunal Central de 05-06-2014, resolución que a día de hoy se encuentra recurrida ante la Audiencia Nacional (rec. nº. .../2014) y pendiente de sentencia, por lo que estando confirmada por este Tribunal Central la regularización origen de la que ahora nos ocupa, no cabrá sino confirmar también esta última en la parte de la misma que tenga su origen en la referida liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 en tanto en cuanto la misma no sea modificada o anulada por la sentencia de la Audiencia Nacional que en su día recaiga.

Se estiman por tanto parcialmente en este punto las alegaciones actoras objeto de análisis en el presente Fundamento Jurídico.

Décimo-quinto.

La ÚLTIMA DE LAS CUESTIONES a analizar es la relativa a dar respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante referentes a las sanciones impuestas.

Las alegaciones actoras relativas a dichas sanciones han sido sistematizadas en el Antecedente de Hecho Tercero de la presente resolución de forma tal que seguidamente pasaremos a analizar individualizadamente cada una de ellas.

1ª. El contribuyente no tuvo acceso a los informes ampliatorios elaborados por el instructor del procedimiento sancionador lo que le produjo indefensión.

Se refiere el interesado a tres documentos (uno por cada ejercicio) fechados el 11-11-2013 y suscritos por el instructor del procedimiento sancionador (que coincide con el Jefe de Equipo que instruyó el procedimiento inspector) que son calificados por el reclamante como de "ampliatorios" o complementarios de las propuestas sancionadoras y a los que "sólo se ha tenido acceso (...) con la puesta de manifiesto del expediente de la reclamación económico administrativa".

Pues bien, a juicio de este Tribunal, tales documentos, lejos de poder ser calificados como de "ampliatorios" o complementarios a las propuestas sancionadoras, la calificación que merecen es la de ratificación[40] por parte del instructor de tales propuestas a la vista de las alegaciones formuladas por el contribuyente frente a las mismas y, en el caso del ejercicio 2007, adicionalmente, corrección de error material (en beneficio del contribuyente) en lo relativo a la determinación del cociente conductas sancionables/no sancionables.

Y el hecho de que no le fueran puestos de manifiesto al interesado antes de dictarse los Acuerdos sancionadores que aquí nos ocupan, a juicio de este Tribunal, no entraña vicio generador de nulidad por indefensión toda vez que, en todo momento, con las simples propuestas sancionadoras, el contribuyente ha tenido pleno conocimiento tanto de lo que se propone sancionar como del porqué se propone sancionar, tanto desde el punto de vista objetivo como subjetivo de las infracciones que se le imputan, teniendo por tanto pleno conocimiento para poder alegar frente a tales propuestas, tal y como ha hecho.

Y es que acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión:

“(…) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (…). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)”.

A las mismas conclusiones ha llegado este Tribunal Central, respecto de la misma cuestión, en su resolución de 04-04-2017, relativa a este mismo reclamante, relativa a Retenciones/Ingresos a Cuenta de Rendimientos del Trabajo/Profesionales de los ejercicios 2007/08/09.

Todo ello sin perjuicio de que, adicionalmente, con el actuar de la Administración no se ha vulnerado lo dispuesto en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004 - RGRST), ya que dicho actuar tiene cabida en lo dispuesto en el artículo 23.5 del mismo a cuyo tenor:

Artículo 23. Instrucción del procedimiento sancionador:

(...)

5. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole (...) un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

(...)

Si se hubieran formulado alegaciones, **el órgano instructor remitirá** al órgano competente para imponer la sanción la **propuesta de resolución** que estima procedente **a la vista de las alegaciones presentadas**, junto con la documentación que obre en el expediente.

Se desestima por tanto la pretensión actora.

2º. Sanción por deducción por I+D del CTX.

Alega al respecto el interesado, expuesto de forma sucinta: **a)** Inexistencia del elemento objetivo de la infracción así como, **b)** Ausencia del elemento subjetivo de la infracción, señalando respecto de esto último, por lo que aquí interesa: “...la Administración tributaria utiliza (...) un régimen de responsabilidad objetiva en la determinación de las infracciones tributarias que, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional, se encuentra actualmente proscrito de nuestro ordenamiento jurídico”; “Adicionalmente, la Administración tributaria trata de motivar la concurrencia de culpabilidad en la conducta de mi representada mediante juicios de valor que no se encuentran soportados por ninguna actividad probatoria”.

Así las cosas, en cuanto al elemento objetivo de la infracción tributaria, es claro que el mismo se entiende concurre tras la confirmación de la causa de regularización generadora de la infracción hecha por este Tribunal en el Fundamento Jurídico Tercero de la presente Resolución.

Pues bien, para resolver la presente cuestión hay que comenzar señalando que, en lo que se refiere al juicio de culpabilidad imputable a la conducta del recurrente, de conformidad con lo que ya se establecía en el artículo 77 (red. Ley 25/1995) de la LGT (Ley 203/1963), las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. Pues bien, también se recoge dicha exigencia en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003

cuando dice que *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas por esta u otra Ley”*. Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones, ya desde antiguo, el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de *«vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria»*.

Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Es, en definitiva, el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

Así las cosas, y partiendo de lo anterior, los Acuerdos sancionadores, a juicio de este Tribunal, motivan suficientemente la apreciación de, cuanto menos, negligencia en el actuar del interesado relativo a la cause de regularización generadora de infracción tributaria que aquí nos ocupa, apreciación de negligencia que comparte este Tribunal Central, cuando, resumidamente dicen (v.gr. Acuerdo sancionador relativo al ejercicio 2007):

En definitiva, el instructor fundamenta su sanción en la insuficiente justificación documental acreditativa del cumplimiento de los requisitos científico-técnicos necesarios para calificar la actividad desarrollada como de I+D.

Como señala el instructor en su Informe: **“X SA no ha hecho una interpretación razonable de la obligación de acreditar la causa eficiente del beneficio fiscal: novedad científica o tecnológica significativa. En este sentido, el TRLIS, en su artículo 35.4.a), facilita la acreditación mediante informe motivado de determinados organismos; pues bien, en ninguno de los 347 proyectos referidos X SA ha aportado informe de los mencionados organismos. (...)**

La práctica de X SA de no acreditar carácter de I+D de todos y cada uno de estos proyecto por los que genera deducción en cuota es sancionable, ya que es reprochable al mostrar, cuando menos, una falta de diligencia grave.”

(...)

En definitiva, en relación con este ajuste no se está debatiendo sobre una interpretación razonable de una norma, ni siquiera en la inclusión de un gasto concreto en la deducción, sino que la controversia se ciñe a una **ausencia total de prueba** del cumplimiento de los requisitos para aplicar la deducción. Requisitos que deben cumplirse de forma individualizada en sede de cada proyecto de I+D y que al no existir impide la calificación de la actividad desarrollada como de I+D.

Como se señala en el Acuerdo, el obligado tributario tienen un centro en el que muy posiblemente haya realizado actividades de I+D, pero también de innovación junto con otras actividades no amparadas en la deducción.

La aportación de un mínimo contenido en la documentación impide verificar un aspecto esencial: si el proyecto en cuestión puede calificarse en concreto como merecedor de la deducción al poder calificarse como de I+D o de innovación.

No son aplicables por tanto, las resoluciones judiciales y administrativas en las que se cuestiona la calificación de un proyecto en concreto para un obligado tributario que sí ha aportado una documentación mínima. En este caso existe una falta de documentación que provoca la imposibilidad de calificar el proyecto.

En este sentido, cabe transcribir las conclusiones incluidas en el Acuerdo de liquidación al respecto:

“En definitiva, como señala la Inspección, esta Oficina Técnica considera que no se ha aportado la documentación suficiente para acreditar el cumplimiento de los requisitos científicos o tecnológicos en los proyectos sobre los que el obligado se aplica la deducción. Para llegar a esta conclusión se han analizado las memorias y el resto de documentación así como los Informes periciales presentados, como veremos a continuación.(...)”

En definitiva, el análisis realizado concluye que existe una falta de documentación justificativa de la novedad tecnológica asociada a cada uno de los proyectos por los que la entidad se acoge a esta deducción. Por ello, no se puede calificar como se investigación y desarrollo las actividades de los proyectos analizados.

Como se señaló en la introducción a este análisis el contenido de las memorias presentadas es claramente insuficiente, e imposibilita la calificación del contenido científico o tecnológico de un proyecto. Ni se describe la mejora del proyecto, ni la situación anterior, ni la que se pretende conseguir, propiedad de los resultados, estructura del proyecto, subprocesos y fases, trabajos y conclusiones al finalizar cada fase, situación de la técnica a nivel nacional e internacional, limitaciones técnicas, novedades introducidas, presupuesto con estimación de costes y recursos necesarios, etc

Por otra parte, a juicio de esta Oficina Técnica, la actuación del obligado es claramente **negligente**. De sobra es conocido por las entidades que realizan proyectos de I+D, y en este caso hablamos de inversiones enormes y alrededor de 347 proyectos: la necesidad de acreditar la concurrencia de componente científico o tecnológico; la documentación que en su caso es razonable presentar a la Inspección; la documentación y operativa a seguir conseguir seguridad jurídica con el Ministerio de Ciencia y tecnología, etc .

No resulta ni serio, ni razonable, ni coherente, la alegación de existencia de precedente administrativos, ni la alegación referente a que la norma no precisa documentación concreta. **Era claramente exigible otra conducta al obligado** que se aplica un incentivo fiscal que alcanza los 74 millones de euros en cuota en el período comprobado. No cabe sino concluir que concurre el elemento subjetivo en la regularización de la deducción por actividades de I+D que justifica claramente su **sancionabilidad**.

Se desestiman por tanto las alegaciones actoras al respecto.

3º. Sanción por provisión de cartera Y.

En este caso no cabrá sino anular la sanción al haberse anulado en el Fundamento Jurídico Octavo de la presente Resolución la regularización de que la misma trae causa.

4º. Sanción relativa a la deducibilidad de la “Retención Chile”.

Alega al respecto el interesado, expuesto de forma sucinta: **a)** Inexistencia del elemento objetivo de la infracción así como, **b)** Ausencia del elemento subjetivo de la infracción, señalando respecto de esto último, por lo que aquí interesa, tanto el hecho de que, a su juicio, la Inspección no ha acreditado en este caso la concurrencia de culpabilidad en la conducta del interesado como la ausencia de ocultación en la misma y el hecho de que, en todo caso, la referida conducta debe entenderse amparada por una interpretación razonable de la norma.

Así las cosas, en cuanto al elemento objetivo de la infracción tributaria, es claro que el mismo se entiende concurre tras la confirmación de la causa de regularización generadora de la infracción hecha por este Tribunal en el Fundamento Jurídico Décimo de la presente Resolución.

Así las cosas, y partiendo de lo anterior, el Acuerdo sancionador, a juicio de este Tribunal y en contra de lo alegado, motiva suficientemente la apreciación de, cuanto menos, negligencia en el actuar del interesado relativo a la cause de regularización generadora de infracción tributaria que aquí nos ocupa, apreciación de negligencia que comparte este Tribunal Central, cuando, resumidamente dice:

En definitiva, la no deducibilidad del impuesto pagado en el extranjero, no sólo se deriva de una aplicación clara del artículo 14 del TRLIS sino de la propia aplicación de los métodos para evitar la doble imposición internacional, de lo contrario, la eliminación de la doble imposición daría lugar a una **desimposición**, en la medida en que España asumiría el coste de los impuestos soportados en el extranjero.

Resulta **evidente** de la regularización que la aplicación simultánea de ambas deducciones, por un lado, la exención del dividendo, mediante un ajuste negativo al resultado contable y la deducción de la retención soportada en el extranjero no hace sino duplicar, la exención por doble imposición internacional.

(...)

El obligado se refiere a una *“interpretación sistemática”* de la norma, considera que *“sería completamente inútil o redundante”* el hecho de que el art. 14 del TRLIS establezca la no deducibilidad fiscal del gasto sobre beneficios extranjero y la regulación de la deducción para evitar la doble imposición regulada en los artículos 31.2

y 32.3. Sin embargo, los métodos establecidos en la LIS para evitar la doble imposición no pueden llevar a la desimposición, y **cualquier otra interpretación carece de sentido**. Es decir, los límites establecidos en estos artículos tienen como finalidad que la retención soportada en el extranjero no sea deducible en el IS español.

Si efectivamente el art. 14 permitiese la deducibilidad de este gasto, por la interpretación restrictiva que hace el obligado ("*interpretación gramatical*") al concepto "Impuesto sobre Sociedades" quedaría sin efecto el límite establecido en los artículos anteriormente mencionados. En definitiva, los argumentos que expone el obligado son vagos y carentes de coherencia, dado que una eliminación de doble imposición se convierte en **desimposición**.

Debe ponerse de relieve que la renuncia que realiza España a gravar determinadas rentas, los dividendos y plusvalías, obtenidas en el extranjero, por aplicación del artículo 21 del TRLIS, debe ir acompañada de una adecuada diligencia de los obligados tributarios en la forma y cuantía en que determinan dicha renta exenta y, por ello, la conducta se considera merecedora de sanción dado que, el gasto por el impuesto extranjero estaba perfectamente identificado y cuantificado en su contabilidad y el obligado tributario no tenía ninguna dificultad en determinar correctamente la renta exenta, únicamente los dividendos, al menos, a efectos de determinar su base imponible sujeta a tributación en España y, en cambio, no lo hizo.

Con ello ha puesto de manifiesto un cierto **desprecio a la norma** que le obliga a determinar su base imponible de forma que no se produzca ni una doble imposición ni una desimposición o ventaja fiscal. Por todo ello, se considera procedente la sanción propuesta.

Parece claro que al menos existe una conducta **negligente** del obligado tributario. Se considera que dicha duplicidad en la deducción es voluntaria, sin que exista una interpretación razonable en la actuación del obligado tributario y ni siquiera motivo alguno que pudiese respaldar la doble deducción efectuada, con la desimposición que conlleva, por ello, **debe ser sancionado**.

Por otro lado señala el reclamante que en su conducta no ha concurrido "**ocultación**" alguna, pero esa circunstancia, que en ningún caso es negada por la Inspección, no forma parte del tipo infractor (art. 191 LGT) sino que se constituye como una circunstancia de calificación (art. 184.1y2 LGT) de las infracciones tributarias, circunstancia de calificación que, en el caso que nos ocupa, no ha sido aplicado por la Inspección.

Finalmente alega también el interesado la concurrencia en su conducta de una **interpretación razonable de la norma**, figura ésta respecto de la que tiene dicho el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en sentencia de 19-12-1997:

«Aunque es cierto, como se declara en la sentencia recurrida, que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar (en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido), de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables (como lo ha sido la de autos) resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad».

"Razonabilidad" que, a juicio de este Tribunal, no concurre en el caso que nos ocupa a la vista tanto de la motivación inspectora como de la contenida en el Fundamento Jurídico Décimo de la presente Resolución, motivación en base a las cuales, respectivamente, se ha practicado y confirmado la regularización origen de la sanción que aquí nos ocupa.

Deben por tanto desestimarse las alegaciones actoras al respecto.

5º. Reducción por conformidad.

No es objeto de controversia el hecho de que, con carácter previo al dictado de los Acuerdos de liquidación, el interesado prestó conformidad respecto de determinadas propuestas de regularización, y así se reconoce expresamente en los referidos Acuerdos de liquidación conforme el siguiente detalle:

“ Acuerdo relativo al ejercicio 2007 (págs. 269 y 270):

El obligado, en su alegación décimo sexta presta su conformidad a:

- Determinados gastos de representación y obsequios contemplados en el apartado 6.11 del Acta y de los antecedentes de hecho de este Acuerdo y determinados gastos de patrocinio del apartado 6.1.2 (Instituto ...), de **X SA**: 153.259,78 €.

- Presta conformidad a la deducción medioambiental de **X P SA**, del apartado 7.62 del Acta y de los antecedentes de hecho de este Acuerdo: 104.816 €.

- Presta conformidad a las diferencias de amortizaciones de **X P SA** (apartado 7.6.1), **X COMERCIAL DE pp SA** (apartado 7.7.1), **X Q SA** (apartado 7.8.1), y **X B SA** (apartado 7.9.1): 1.684.647 €.

- Presta conformidad al incremento por pérdidas de beneficios fiscales de **X Q SA** (apartado 7.8.3): 4.255 €.

“ Acuerdo relativo al ejercicio 2008 (págs. 289 y 290):

El obligado, en su alegación sexta presta su conformidad a:

- La provisión de cartera dotada por **X SA** en **X Y Brasil** por 146.647.411, apartado 6.13 del Acta.

- Determinados gastos de representación, sociales y obsequios contemplados en el apartado 6.11 del Acta y de los antecedentes de hecho de este Acuerdo y determinados gastos de patrocinio del apartado 6.1.2 (encuentra de mujeres de África), de **X SA**: 1.023.880,62 €.

- Presta conformidad a la activación del avión presidente, apartado 6.1.4 del Acta: 6.630.698 €.

- Presta conformidad a la deducción medioambiental de **X P SA** del apartado 7.6.2 del Acta y de los antecedentes de hecho de este Acuerdo: 45.246 €

- Presta conformidad a las diferencias de amortizaciones de **X P SA** (apartado 7.6.1), **X COMERCIAL DE pp SA** (apartado 7.7.1), **X Q SA** (apartado 7.8.1), y **X B SA** (apartado 7.9.1): 1.290.380 €.

- Presta conformidad al incremento por pérdidas de beneficios fiscales de **X Q SA** (apartado 7.8.3): 6.246 €.

“ Acuerdo relativo al ejercicio 2009 (págs. 300 y 301):

El obligado, en su alegación decimoséptima presta su conformidad a:

- La provisión de cartera dotada por **X SA** en **X Y Brasil** por 146.647.411, apartado 6.13 del Acta.

- Determinados gastos de representación, sociales y obsequios contemplados en el apartado 6.11 del Acta y de los antecedentes de hecho de este Acuerdo, de **X SA**: 140.487,55 €.

- Presta conformidad a la activación del avión presidente, apartado 6.1.4 del Acta

- Presta conformidad a la deducción medioambiental de **X P SA**, del apartado 7.6.2 del Acta y de los antecedentes de hecho de este Acuerdo: 105.298 €, de **X COMERCIAL DE pp**, del apartado 7.7.2 del Acta, por 8.383 €, y **X Q**, del apartado 7.8.2 del Acta, por 253 €.

- Presta conformidad a las diferencias de amortizaciones de **X P SA** (apartado 7.6.1), **X COMERCIAL DE pp SA** (apartado 7.7.1), **X Q SA** (apartado 7.8.1), y **X B SA** (apartado 7.9.1): - 69.419 €.

- Presta conformidad al incremento por pérdidas de beneficios fiscales de **X Q SA** (apartado 7.8.3): 11.664 €.

- Presta su conformidad al “desmantelamiento ...” de **X P**, apartado 7.6.1 del Acta.

- Presta conformidad a la provisión de cartera General Química de **X Q SA** (apartado 7.8.1): 192.684,15 €.

Alega el reclamante tener derecho a la reducción por conformidad por lo que respecta a las referidas regularizaciones a pesar de no haberse suscrito acta provisional de conformidad abarcativa de las mismas

Y si bien es cierto, como señala la Inspección, que, así las cosas, no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 187.1.d) de la LGT para aplicar la reducción por conformidad:

Artículo 187. *Criterios de graduación de las sanciones tributarias.*

1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

(...)

d) Acuerdo o conformidad del interesado.

(...)

En el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

No lo es menos que el artículo 7.2 del RGRST, en su segundo párrafo, extiende también la aplicación de la circunstancia de graduación que nos ocupa en los términos siguientes:

También se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

Sin que, a juicio de este Tribunal, para aplicar la previsión regulada en el anteriormente transcrito párrafo 2º del artículo 7.2 del RGRST se requiera que la conformidad sobrevenida lo sea a la totalidad de las regularizaciones propuestas en el acta suscrita en disconformidad pues ello supondría una clara discordancia entre la conformidad prestada pre-acta (en cuyo caso se admitiría la conformidad parcial sin pérdida de la reducción por conformidad en lo que respecta a las regularizaciones a las que se presta conformidad[41]) y la conformidad post-acta (en la que, en una interpretación distinta a la de este Tribunal, no se admitiría dicha conformidad parcial), discordancia que se agudiza si se tiene en cuenta que es criterio de este Tribunal, expuesto en resoluciones tales como la de 22-10-2009 (RG 3641/08 en Unificación de Criterio), la Inspección está obligada a poner de manifiesto al contribuyente toda la documentación que figure en el expediente que vaya a ser tenida en cuenta al redactar el acta pero no existe obligación de presentar al interesado en ese momento un borrador del contenido del acta, por lo que desconoce el contenido concreto de la misma cuando se expone para la firma.

Deberán por tanto estimarse las pretensiones actoras en este punto.

6º. Sanción por excesos de amortización.

Alega el interesado en contra de la sanción impuesta por esta causa, resumidamente: a) Que la aplicación de las tablas de coeficientes de amortización no siempre es sencilla; b) Los aumentos de base imponible practicados por la Inspección por esta causa representa un porcentaje mínimo sobre las amortizaciones totales dotadas por el contribuyente; y c) Que al final, todo lo relativo a excesos de amortización queda en un problema de imputación temporal.

Cuestiones éstas que son debidamente respondidas por los Acuerdos sancionadores los cuales, con criterios que comparte este Tribunal Central como luego se verá, dicen al respecto, por lo que aquí interesa:

La regularización se corresponde con un exceso de amortización, al **superar o adelantar** el resultado de la aplicación del coeficiente de amortización previsto para este tipo de elementos en las tablas incluidas en el citado Real Decreto, de manera que, dado que no hay duda alguna en cuanto a la clasificación del elemento amortizado en las mismas, la deducción de una dotación superior a la máxima que resulte de dicho procedimiento **no cabe considerarla una conducta razonable por parte del obligado tributario**. Esta aplicación incorrecta de los preceptos de la ley y del reglamento en materia de amortizaciones fiscalmente deducibles se considera merecedora de sanción, puesto que es una cuestión básica en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, ya que no se trata de ninguna novedad legislativa. Por tanto, se considera que es una normativa que, tanto la entidad dominante como las dominadas, conocen, por lo que esta conducta se considera negligente y merecedora de sanción.

La Inspección en su propuesta señala que *“las tareas de depuración efectuadas, en las que ha colaborado el obligado tributario, debían haberse realizado por éste antes de la presentación de la declaración del Impuesto*

de Sociedades, cuantificando así los excesos de la amortización contable, por lo que estima que la empresa no ha actuado en este punto con la suficiente diligencia, por lo que se aprecia culpabilidad, cuando menos a título de simple negligencia, no pudiéndose amparar en una interpretación razonable de la norma”.

En definitiva, concurre una inaplicación pura y simple por el obligado tributario de los requisitos exigidos para la deducibilidad fiscal de la dotación.

(...)

Por consiguiente, no se puede compartir el criterio de la entidad que entiende que su conducta es no sancionable dada la dificultad de aplicación de la tabla que, en su caso, entiende compleja, dado el número de elementos amortizados, su heterogeneidad y singularidad.

Dado el detalle y la claridad con la que la norma establece los criterios de amortización, no puede admitirse ni la pretendida complejidad, ni la existencia de dudas en su aplicación.....

(...)

Tampoco puede admitirse como causa exculpatoria de responsabilidad el hecho de que se trate de un problema **de imputación temporal**. La conducta que se sanciona es la referente a la acreditación indebida en los ejercicios 2006-2009 motivada entre otras cosas por la inclusión de una partida negativa en la base que no correspondía (exceso de amortización), no existiendo justificación de la misma, y esa conducta que se produce en dicho momento no puede verse exculpada por la posibilidad de incluir dicho gasto en período posteriores, ya que la base que hubo que declarar en ese momento es la que la normativa determina, de forma que, al existir el tipo (acreditación indebida) y el elemento subjetivo (negligencia en la conducta) existe infracción sin que el motivo que alega la entidad se contemple ni en la norma ni en la jurisprudencia como eximente (debe reseñarse que la sentencia que aduce la entidad habla de “*controversias razonables*”, circunstancia que no se produce en el caso presente).

(...)

También aduce la entidad **el porcentaje mínimo** que representa el incremento de base por amortización excesiva respecto al total de amortizaciones dotadas en el ejercicio. En este sentido debe indicarse que, con carácter general, y en ausencia de otros elementos o circunstancias, no resulta causa exculpatoria de la conducta de una entidad el hecho de que la cuantía dejada de ingresar o acreditada indebidamente, en este caso, sea pequeña. La infracción tributaria existe incluso cuando la actuación del obligado tributario no ha sido dolosa, sino meramente negligente, en el sentido de haber descuidado el correcto cumplimiento de sus obligaciones. La cuantía de los importes indebidamente deducidos no constituye causa exculpatoria de su culpabilidad, ni prueba alguna de que ésta no existe.

Teniendo dicho este Tribunal Central, en cuanto a la sancionabilidad de regularizaciones que por **imputación temporal** generan un diferimiento de la tributación:

- Resolución de 03-03-2010 (RG 7083/08).

Y en cuanto a la improcedencia de la sanción cuando los ajustes son de carácter temporal, el mero hecho de que este tipo de ajustes supongan aumentar la base o la cuota en uno o varios ejercicios y disminuirla en otro u otros, no significa que estén amparados en interpretaciones razonables de la norma, supuesto en el que, como ya se ha dicho, no serían sancionados. Pero tampoco es cierta la afirmación, que de forma genérica hace la interesada, referente a que este tipo de ajustes no ocasionan ningún perjuicio al Tesoro Público, puesto que la alteración de los criterios de imputación temporal de los ingresos y los gastos sí puede minorar la carga tributaria del contribuyente y, por supuesto, puede diferir en el tiempo el ingreso de la misma, ocasionando así un perjuicio económico al Tesoro Público.

- Resolución de 24-07-2012 (RG 2893/10).

Finalmente alega el interesado al respecto la improcedencia de la sanción al tratarse de “un mero problema de imputación temporal”. Ahora bien, para casos como el que nos ocupa e idéntica alegación ya tiene dicho este Tribunal en resoluciones tales como la de 03-03-2010 (RG 7083/08) y 20-12-2010 (RG 4525/09) que:

“Y en cuanto a la improcedencia de la sanción cuando los ajustes son de carácter temporal, el mero hecho de que este tipo de ajustes supongan aumentar la base o la cuota en uno o varios ejercicios y disminuirla en otro u

otros, no significa que estén amparados en interpretaciones razonables de la norma, supuesto en el que, como ya se ha dicho, no serían sancionados. Pero tampoco es cierta la afirmación, que de forma genérica hace la interesada, referente a que este tipo de ajustes no ocasionan ningún perjuicio al Tesoro Público, puesto que la alteración de los criterios de imputación temporal de los ingresos y los gastos sí puede minorar la carga tributaria del contribuyente y, por supuesto, puede diferir en el tiempo el ingreso de la misma, ocasionando así un perjuicio económico al Tesoro Público”.

- Resolución de 02-06-2015.

Y tampoco podemos aceptar el argumento que la entidad nos traslada de que no debe sancionársela porque con las conductas ajustadas por la Inspección, como máximo, supusieron <un mero decalaje temporal> que no pudieron provocar <más que un mero perjuicio financiero a la Administración tributaria>.

La idea es diáfana: no puede sancionársela porque se regularizó no admitiendo la deducción de unos importes que de no ser deducibles -como dijo la Inspección- en el ejercicio 2007 podrían haberse deducido en los ejercicios siguientes.

Pero ése es un argumento que no puede aceptarse; y en tal sentido hacemos ver que cuando un obligado deja de ingresar en plazo un determinado importe, y con la mejor voluntad, porque quiere cumplir con sus obligaciones tributarias, regulariza voluntariamente ese incumplimiento en un breve plazo; ese cumplimiento tardío lleva consigo que deba hacer frente a un “recargo” de los que recoge el art. 27 de la Ley 58/2003:

“1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo ...

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse ...”

Y ahora pensemos en otro obligado que dolosamente -a ciencia y conciencia- se deduce como un gasto lo que en realidad es una inversión, que él podría deducirse -vía amortización- en los ejercicios siguientes.

La idea de la entidad es que a este obligado no puede sancionársele porque su actuación no genera más que <un mero decalaje temporal> <un mero perjuicio financiero a la Administración tributaria>.

Con el argumento de la entidad, ha de tratarse mejor al que incumpliendo la norma, incluso dolosamente, no ocasiona más que <un mero decalaje temporal> <un mero perjuicio financiero a la Administración tributaria, que a un obligado “cumplidor”, al que por todo ingreso extemporáneo se le exige inexorablemente un recargo; argumento que, a la vista está, no puede aceptarse.

Pero, además, hacemos ver a la entidad que el apartado 6 del art. 191 de la Ley 58/2003 establece que comete infracción en el que, a pesar de regularizar extemporáneamente de manera voluntaria, no lo hace de manera ortodoxa:

“6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria.”

Cabe sancionar -a la vista está- un cumplimiento extemporáneamente y voluntario si no es ortodoxa; con la única singularidad de que la infracción así cometida será “*siempre*” “*leve*”.

Y en cuanto al **porcentaje mínimo** de la regularización de la que trae su causa la sanción por excesos de amortizaciones en relación al volumen de ventas o beneficios del contribuyente, tiene dicho este Tribunal, en resoluciones tales como la ya citada de 24-07-2012 (RG 2893/10).

Alega igualmente el interesado la escasa cuantía que supone la regularización que nos ocupa. Pues bien, sobre esta materia se ha pronunciado ya tanto este Tribunal como la Audiencia Nacional. Así, en resolución de este TEAC de 03-11-2004 (RG 3624) ya se decía que:

“... si bien ese irrelevante peso relativo de la regularización inspectora puede indicar la ausencia de dolo o mala fe, no excluye en absoluto la negligencia en que se incurrió al cometer lo que la reclamante denomina errores, negligencia que basta para la comisión de la infracción tributaria, por lo que procede rechazar las alegaciones de ésta al respecto”.

Y la Audiencia Nacional tiene dicho al respecto:

- Sentencia de 20-12-06 (rec. nº 5/2006):

“en cuanto a la alegación de la escasa cuantía, el hecho de que las cuantías propuestas supongan un importe relativamente pequeño en comparación con la cuota efectiva total, no puede considerarse eximente de responsabilidad, puesto que no existe precepto, en la normativa aplicable, que contemple esta posibilidad.”

- Sentencia de 26-06-2007 (rec. nº 15/2006):

“no puede prosperar – para excluir la culpabilidad – el argumento basado en la “relevancia porcentual” de las cuotas deducidas indebidamente, que no es contemplado por la L.G.T.”

- Sentencia de 15-10-2008 (rec. nº. 12/2008):

<<Se refiere la parte actora “al importe de los ajustes y a su insignificancia en relación con los importes declarados por el mismo concepto”, como circunstancia “que pone de relieve la imposibilidad de apreciar mala fe en el comportamiento de (...). Hace vales al respecto que el importe de la cuota dejada de ingresar únicamente representa un 0,3% del total de la cuota comprobada. Con ello se está poniendo en comparación la cuota dejada de ingresar en concepto de retención a cuenta de los ingresos procedentes de retribuciones en especie con la cuota devengada por todos los conceptos retributivos del ejercicio. Pero dicha circunstancia, por sí sola, no es determinante de la exclusión de culpabilidad del infractor (arts. 88 de la Ley 230/1963 y 191 de la Ley 58/2003). Pues como pone de manifiesto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, “la normativa tributaria (...) estructura un régimen sancionador cuyos cimientos se basan en sanciones en forma de multas pecuniarias proporcionales a las cuantías regularizadas originadas por conductas tipificadas como infracciones (...) el hecho de que las cantidades regularizadas y derivadas de la conducta infractora de la reclamante sea muy reducida, lo único que originará será, precisamente, y en virtud del principio de proporcionalidad, una sanción consistente en una multa pecuniaria en proporción a la cantidad regularizada, concretándose la misma en función de la calificación de la infracción y de los criterios de graduación legalmente establecidos”>>

Adicionalmente alega el interesado ante este Tribunal Central alegaciones sobre cuestiones puntuales. En concreto: **a)** Que otra circunstancia que incide en la dificultad de cuantificar la dotación a la amortización de los elementos que nos ocupan es la actualización conforme al Real Decreto Ley 7/1996 aplicable a muchos de ellos; **b)** Concurrencia de interpretación razonable de la norma en haber calificado el interesado como “activos renovados” en vez de cómo “activos usados” el 50% de los activos adquiridos por **X Q** a **Z**(el otro 50% era ya

propiedad de **X Q**; **c**) Respecto de uno de los elementos de **X B**, que la entidad cumplió la norma de comenzar a amortizarlo desde su puesta en funcionamiento aunque aún no le hubiera dado de alta en contabilidad.

Pues bien, respecto de lo primero (que otra circunstancia que incide en la dificultad de cuantificar la dotación a la amortización de los elementos que nos ocupan es la actualización conforme al Real Decreto Ley 7/1996 aplicable a muchos de ellos), y tal y como ya tiene dicho este Tribunal Central en resoluciones tales como la de 24-07-2012 (RG 2893/10), no aprecia este Tribunal la pretendida dificultad dado que la amortización del incremento de valor de los elementos objeto de actualización está expresa y claramente regulada en los artículos 5.8 del RD Ley 7/1996 y 11 del RD 2607/1996, y así:

Artículo 5.8 RD Ley 7/1996.

El saldo de la cuenta Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ni del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El nuevo valor resultante de la actualización se amortizará, en la forma que reglamentariamente se determine, a partir del primer período impositivo siguiente a la fecha de cierre del balance al que se refieren las operaciones de actualización, pero no surtirá efectos en el primer pago fraccionado que se realice en relación a los períodos impositivos que se inicien durante 1997 por la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades ni en los dos primeros pagos fraccionados a efectuar en 1997 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 11. *Amortización de los elementos patrimoniales actualizados.*

1. El valor de los elementos patrimoniales previo a la realización de las operaciones de actualización se amortizará, a efectos fiscales, de la manera en que se venía haciendo con anterioridad a la actualización.

2. El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará en los períodos impositivos que resten por completar la vida útil de los elementos patrimoniales actualizados. A estos efectos, será deducible en cada uno de los períodos impositivos referidos el resultado de aplicar al incremento neto de valor el porcentaje resultante de dividir la amortización contable del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía con anterioridad a la realización de las operaciones de actualización, excluido, en su caso, el valor correspondiente al suelo.

Las normas previstas en el presente apartado también se aplicarán al incremento neto de valor de los elementos patrimoniales en régimen de arrendamiento financiero.

3. Las amortizaciones del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización no surtirán efectos en el primer pago fraccionado que se realice en relación a los períodos impositivos que se inicien durante 1997 por la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ni en los dos primeros pagos fraccionados a efectuar en 1997 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No creemos que para una multinacional como **X SA** suponga dificultad alguna aplicar lo dicho en el anteriormente transcrito artículo 11 RG 2607/1996 a los efectos de cuantificar la amortización de los elementos objeto de actualización en virtud del RD Ley 7/1996.

Respecto de lo segundo [concurrencia de interpretación razonable de la norma en haber calificado el interesado como “activos renovados” en vez de cómo “activos usados” el 50% de los activos adquiridos por **X Q** a **Z** (el otro 50% era ya propiedad de **X Q**)], señalar que, tal y como dice el interesado en alegaciones, la regularización de la que trae causa la sanción que ahora nos ocupa consistió en lo siguiente:

Contablemente, **X Q** repartió el precio de adquisición pagado en 2005 a **Z** entre los distintos activos que ya se encontraban contabilizados en su balance desde la fecha de constitución de **W** y consideró que debían calificarse, en virtud del artículo 1.7 del RIS, como una renovación, ampliación o mejora de los activos previamente registrados, amortizando, por tanto, su nuevo 50% de los mismos durante los períodos impositivos que restaban para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales.

(...)

Más tarde, la Inspección rechazó la deducibilidad de esta amortización por entender que los activos adquiridos deberían haberse contabilizado como **“activos usados”**, cuya amortización se encuentre regulada en el artículo 2.4.a) del RIS, y no como **activos renovados**, ampliados o mejorados. Así, la Inspección únicamente permitió aplicar una deducción equivalente al doble del porcentaje de amortización aplicado por la entidad al primer 50% de los activos en cuestión, coincidente con el porcentaje de amortización previsto en tablas.

Pues bien, sorprende a este Tribunal Central, como ya ocurría en el caso anterior, que una multinacional como **X SA** pueda confundir los conceptos de “activos renovados” y “activos usados”, y así:

En cuanto a los “activos renovados” señala expresamente la Resolución de 30 de julio de 1991 dictada por el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de acuerdo con la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente: <<La “renovación del inmovilizado” es el conjunto de operaciones mediante las que se **recuperan las características iniciales** del bien objeto de renovación...>>

Mientras que el concepto de “activos usados” nos lo encontramos en el propio artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004 – RIS), que regula su amortización y los define como aquéllos *“...que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez”*.

Se desconoce a qué interpretación se pudo acoger el ahora reclamante para considerar que a adquisición del otro 50% de los elementos objeto de la amortización ahora controvertida suponía una “recuperación de las características iniciales” de los mismos.

Y respecto de lo tercero (Respecto de uno de los elementos de **X B**, que la entidad cumplió la norma de comenzar a amortizarlo desde su puesta en funcionamiento aunque aún no le hubiera dado de alta en contabilidad) es claro que el artículo 1.4 del RIS dispone expresamente que *“Los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento...”* y que el artículo 10.3 del TRLIS señala que *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*, no resultando en absoluto dispensable a efectos sancionadores, a juicio de este Tribunal, el que contable y, por tanto, fiscalmente, se amorticen elementos del inmovilizado material que no figuren en el activo del balance de la entidad.

Así las cosas, se desestiman las alegaciones actoras al respecto.

7º. Sanción por gastos fiscalmente no deducibles.

Se refiere el interesado a tres categorías de gastos: **a)** Gastos por entradas a circuitos del Mundial de Motociclismo, **b)** Gastos de representación (comidas) y **c)** Obsequios, cuya regularización entiende no sancionable en tanto en cuanto pueden ser considerados como correlacionados con los ingresos de la entidad.

Pues bien, salvedad hecha de la primera categoría de gastos, a cuya regularización no dio el interesado conformidad, la no correlación de las otras dos con los ingresos de la entidad es reconocida por el propio contribuyente en tanto en cuanto, como manifiesta en las propias alegaciones formuladas frente a la sanción, prestó conformidad a la regularización.

Así las cosas, y en contra de lo alegado, debe reconocerse la concurrencia del **elemento objetivo** de la infracción: respecto de las dos últimas categorías de gasto por venir reconocido por la propia conformidad prestada por el ahora reclamante y, respecto de la primera, por la confirmación hecha por este Tribunal de la regularización (Fundamento Jurídico Duodécimo de la presente resolución).

Y, en cuanto al **elemento subjetivo**, fundamenta básicamente el interesado su no concurrencia en el escaso importe de los gastos en cuestión respecto del importe de los beneficios de la entidad, cuestión ésta a la que ya se ha dado respuesta desestimatoria en el punto 6º del presente Fundamento Jurídico.

Finalmente en cuanto a este tema indicar que comparte este Tribunal las afirmaciones contenidas al respecto en los Acuerdos sancionadores cuando dicen:

Tanto en el acta como en la propuesta de sanción se indica que la deducibilidad fiscal de dichos gastos, a juicio de la inspección, en el marco del Impuesto sobre Sociedades, no resulta admisible, por no haber quedado

justificado el cumplimiento del requisito de correlación directa e incontestable con la actividad de la sociedad y con la obtención de ingresos derivados de esta (art. 14 e) de la Ley 43/1995). Por otra parte, el obligado tributario tampoco acreditó ante la inspección actuaria el cumplimiento de dicho requisito con ninguna otra prueba admitida en Derecho, como le correspondería con arreglo a lo establecido por el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prueba, además, que es especialmente exigible en este caso, dada la naturaleza de los gastos de que se trata (entradas a circuitos, obsequios, comidas, etc)

Todo gasto contable que no se esté correlacionado con los ingresos y no pueda considerarse incluido dentro de las excepciones a que se refiere el segundo párrafo del artículo 14.1.e) transcrito, tales como los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa o los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, deben considerarse una liberalidad a efectos fiscales y, por tanto, no deducibles, por lo que la base imponible debe ajustarse positivamente en tal sentido, ya que se consideran liberalidades del obligado tributario que no tiene por qué ser soportadas por la generalidad de los contribuyentes, en la medida en que erosionan la base imponible sujeta a tributación. Por tanto, la falta del referido ajuste positivo en la base imponible del impuesto debe considerarse **negligente** y, por tanto, **sancionable**.

Así las cosas, se desestiman las alegaciones actoras al respecto.

8º. Sanción por deducciones EPs extranjeros.

Se limita aquí el interesado a alegar la vigencia del principio de presunción de inocencia así como que *“no debe olvidarse que la regularización que ha dado lugar a esta sanción se refiere a una conducta de mi representada que en todo caso se ha fundamentado en una interpretación razonable de la norma, en los términos establecidos en el artículo 179.2 de la LGT, teniendo en cuenta que la cuestión esencial en este supuesto es determinar la existencia o no de un EP por cada área contractual o consorcio.”*

Alegaciones ésta a las que se da debida respuesta en los Acuerdos sancionadores, cuyo criterio comparte este Tribunal, cuando se dice en los mismos:

Es decir, toda la actividad se desarrolla en el extranjero a través de un EP, sobre cuya renta se aplica una exención, por lo que no cabe imputar a las entidades españolas ingreso o gasto alguno, sino que tributan a través de la renta neta obtenida por el EP (declarándola exenta si es positiva e integrándola en la base imponible si es negativa). No cabe hablar en este supuesto de duda interpretativa o de error. Una vez que se tributa por la renta del EP en el extranjero, la aplicación adicional de deducciones en la cuota en España, sobre gastos que deben atribuirse al EP, supone una actuación como mínimo negligente, por lo que se considera que la conducta debe ser sancionable. El obligado no presenta alegaciones al respecto.

Cabe añadir por esta Oficina Técnica, una vez sentado que consideramos la actuación del obligado en este caso claramente negligente, que esta conducta nada tiene que ver con la existencia de uno o varios EPs y por tanto, con la sancionabilidad o no sancionabilidad del ajuste relacionado con el cálculo de la exención de los EPs.

Así las cosas, se desestiman las alegaciones actoras al respecto.

9º. Sanción por no activación de gastos de una aeronave.

Manifiesta el reclamante que, si bien prestó su conformidad a la regularización de la que trae su causa la sanción que ahora nos ocupa, no puede prestar también conformidad a esta última toda vez que, a su juicio, no concurre en su conducta la culpabilidad necesaria para sancionar, tanto por el importe objeto de controversia en relación con los beneficios de la entidad, como por encontrarnos ante un ajuste temporal y, finalmente, por la concurrencia de la eximente de interpretación razonable de la norma ya que *“Paradójicamente, y pese a que la aeronave no debe activarse por haberse calificado su arrendamiento como operativo, insistimos, la norma contable sí prevé la activación de los gastos accesorios a tal arrendamiento”*.

Pues bien, en cuanto a lo primero (importe objeto de controversia en relación con los beneficios de la entidad y carácter temporal del ajuste) ya se ha dado respuesta desestimatoria en el punto 6º del presente Fundamento Jurídico

Y respecto de lo segundo (conurrencia de la eximente de interpretación razonable de la norma), no aprecia este Tribunal la concurrencia de dicha eximente a la vista de la normativa que seguidamente se transcribe y cuyo conocimiento le es exigible a una multinacional como la ahora reclamante:

- Art. 10.3 TRLIS.

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

- NRV 8ª.2 PGC (RD 1517/2007).

Arrendamiento operativo.

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

- NRV 3ª.h PGC (RD 1517/2007).

En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como **inmovilizados materiales** cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

Así las cosas, se desestiman las alegaciones actoras al respecto.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico administrativas números R.G.: 3852/13, 3996/13, 4022/13, 1519/14, 1520/14 y 1557/14 interpuestas por la entidad **X SA**,

ACUERDA:

ESTIMARLAS en PARTE, anulando las liquidaciones tributarias y sancionadoras objeto de las mismas las cuales deben ser sustituidas por otras ajustadas a lo dicho en los Fundamentos de Derecho Octavo, Décimo-Cuarto y Décimo-Quinto (apartados 3º y 5º) de la presente Resolución.

[1] Página 21 del referido Acuerdo de liquidación.

[2] Respecto de este reclamación, con fecha 02-07-2015 dictó este Tribunal Resolución en virtud de la cual se suspendía la tramitación de la reclamación hasta la terminación del conflicto seguido ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco con nº. .../2015.

[3] El reclamante remite en este punto al **documento nº. 50** del expediente pero dicho documento no es sino una relación de Proyectos elaborada por el propio reclamante.

Se remite también a la Diligencia nº. 8 CTX de 08-07-2009 incoada en el procedimiento inspector anterior pero de la lectura íntegra de la misma (y no solo de la primera página que es la que aporta el interesado) no llega este Tribunal a las mismas conclusiones que el reclamante sino que interpretamos el contenido de la misma en el sentido de entender que la Inspección manifiesta que no va a regularizar por el tema de la calificabilidad o no de las actividades como de I+D, pero no que la actividad del CTX se calificase como de I+D **previo análisis** de las circunstancias y documentación existentes.

Y, por lo que respecto a la actividad de I+D de los LATDs de **X Q SA**, dice el contribuyente que la **metodología** de cálculo de la base de la deducción ya fue dada por buena en una comprobación inspectora anterior tal y como, a su juicio, se documenta en la Diligencia A04 de 24-04-2009 (elemento del expte. electrónico nº. ...) pero de la lectura de dicha Diligencia se desprende que en la misma no se habla de metodología laguna sino de importes. En concreto se dice en la misma: *"En base a la documentación justificativa solicitada por la Inspección de Hacienda, se considera correcto el importe de los proyectos de inversión en I+D desarrollados en el LATD"*.

[4] El propio reclamante reconoce la posibilidad y realidad de los cambios en el devenir temporal y así, a modo de ejemplo, dice en la pág. 108 del escrito de alegaciones relativo a 2007: *"Además, dentro de una misma topología de contrato pueden variar sustancialmente las actividades a desarrollar y las obligaciones de las partes. Por supuesto, sus fechas de firma y su duración son también distintas, y las partes involucradas en cada uno de ellos son diferentes (es más, los socios de un área pueden variar a lo largo del tiempo, aspecto este que la Inspección también conoce, pues en los años objeto de comprobación se ha producido, por parte de alguna de las entidades, a la transmisión de su participación en alguna de las áreas contractuales: por ejemplo, el caso del bloque nº ...2 en Ecuador). Esto significa que las políticas de gestión de cada contrato pueden cambiar notablemente con el transcurso del tiempo, en la medida en que se produzcan entradas de nuevos socios y salidas de socios antiguos"*.

[5] Este último párrafo desaparece en la redacción dada por la Ley 4/2008.

[6] Para 2008 y 2009 Ministerio de Ciencia y Tecnología

[7] Proyecto individualizado y que la Inspección admite como de innovación tecnológica.

[8] Dos Profesores Químicos y Funcionarios de Hacienda

[9] Parcialmente transcrito en los Acuerdos de liquidación.

[10] Agencia de Certificación en Innovación Española SL

[11] La que define el I+D+i a efectos de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades y la Ley de Patentes.

[12] Esto es, a tenor de lo dicho en el Informe, que necesita autorización del titular de la patente del elemento principal (salvo que este sea de dominio público) para poder aplicar elemento "dependiente" patentado.

[13] De nuevo aquí dichos Informes Periciales (tres en total por lo que a **X Q SA** se refiere) son tenidos en cuenta por los Acuerdos de liquidación, en los que se da cumplida motivación del porqué no se les concede prueba bastante como para calificar los proyectos a los que se refieren como de I+D (v.gr. págs. 258 y 259 del Acuerdo de liquidación relativo al ejercicio 2007).

[14] Fundamentalmente la imposibilidad de asignarlos de forma individualizada a cada Proyecto en concreto.

[15] Agencia de Certificación en Innovación Española SL.

[16] Ver art. 35.4 TRLIS transcrito en el Fundamento Jurídico Tercero de la presente Resolución.

[17] En el caso de Libia una Oficina.

[18] Instrumento firmado en Quito el 20-05-1995 (BOE de 05-05-1993).

[19] Convenio hecho en Madrid el 07-10-2002 (BOC de 15-07-2003).

[20] Modelo CDI OCDE de 15-07-2005

[21] Art. 3.2 CDI con Ecuador: *"Para la aplicación del presente Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida de otro modo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de dicho Estado Contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio"*.

Art. 3.2 CDI con Argelia: *"Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal aplicable en ese Estado sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado"*

[22] Las que seguidamente pasaremos a enumerar y desarrollar: *"1. La existencia de una dirección o gestión única por parte de la sucursal. 2. La existencia de una contabilidad integrada en la sucursal. 3. La fiscalidad de la sucursal. 4. La financiación. 5. La realización o no de compras en la sucursal."*

[23] Comúnmente definido como asociación empresarial sin personalidad jurídica en la que los socios comparten los riesgos de capital y los beneficios según las tasas acordadas.

[24] **X E SA**

[25] Documentos de Precios de Transferencia.

[26] Seguidamente los Acuerdos de liquidación transcriben literalmente, y a modo de ejemplo, parte de dichos Documentos referidos a Libia y Argelia.

[27] Sin perjuicio de que también respecto de Ecuador concurriría la "existencia de una dirección o gestión única por parte de la Sucursal" que, ya de por sí, justificaría el criterio de EP único por país.

[28] **X E MURZUQ SA**

[29] Existe coincidencia entre la Inspección y el reclamante que, en el caso de "Deducción por actividades de exportación" la controversia se centra en una pretendida feria celebrada en Libia.

[30] En el país en que está sito el EP (en España las rentas obtenidas en el extranjero mediante EPs están exentas a tenor de lo dispuesto en el art. 22.1 TRLIS antes transcrito) conforme al Principio de "empresa distinta y separada" al menos respecto de los Estados con los que existe CDI: art. 7.2 Modelo de Convenio OCDE: *"...cuando*

una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que establecimiento permanente”.

[31] Sobre la base de considerar que “...donde la Ley no distingue no cabe efectuar distinción alguna”

[32] Se desprende con claridad de lo dicho en los Acuerdos de liquidación: v.gr. pág. 204 del referente al ejercicio 2007: “...resulta obvio que la Inspección conoce que los fondos propios han subido y que el tipo de cambio ha bajado ¡Pero si en los cuadros que incorpora ya están estos datos! lo que ocurre es que sencillamente, por los criterios que se acaban de exponer, la LIS establece una incompatibilidad entre la exención de dividendos o la deducción por DII y la provisión por depreciación cualquiera que sea la forma y, por lo tanto, resulta irrelevante el motivo de la depreciación”

Respecto del tratamiento contable de las diferencias de cambio en títulos de renta variable en moneda distinta al euro dice el ICAC en Consulta 2 de BOICAC núm. 50, interpretando lo dicho en la NRV 14ª.5. Diferencias de cambio en moneda extranjera.

“De lo expuesto anteriormente se desprende que las participaciones en el capital de una sociedad filial materializadas en moneda distinta del euro figurarán en el activo de la sociedad tenedora de las participaciones por su precio de adquisición, para lo que se aplicará el tipo de cambio vigente en dicha fecha.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que, al menos al final del ejercicio cuando este precio de adquisición sea superior al resultado de aplicar el tipo de cambio vigente en dicho momento al valor teórico contable que corresponde a estas participaciones, corregido por el importe de las plusvalías existentes en la fecha de adquisición y que subsistan en ese momento, se deberá dotar la correspondiente provisión por depreciación de los valores negociables considerando el efecto conjunto”

[33] Esto lo liquida la Inspección en los Acuerdos objeto de las reclamaciones que ahora nos ocupan partiendo de la calificación que se motiva, discute y dilucida en el Acuerdo **A23**-... .

[34] Esto lo liquida la Inspección en el Acuerdo **A23**..., Acuerdo este en el que, como hemos dicho, es en el que se motiva, discute y dilucida la cuestión relativa a la calificación, limitándose los Acuerdos objeto a las reclamaciones que nos ocupan a aplicar las consecuencias de dicha calificación relativas a la inadmisión, fruto de dicha calificación, de la deducibilidad fiscal de la provisión por depreciación de cartera.

[35] Insuficiencia de datos que concreten las afirmaciones actoras.

[36] Artículo 21 TRLIS y 23 CDI Hispano-portugués.

[37] Ejercicios 2007 (págs 184 y 185), 2008 (págs. 203 y 2004) y 2009 (págs. 205 y 206).

[38] Resolución confirmada por SAN de 13-03-2014 (rec. nº. 150/2011).

[39] Artículo 105.1 LGT: “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”

[40] Es el calificativo que le da la Inspección (v.gr. Pág. 50 del Acuerdo sancionador relativo al ejercicio 2007), calificación que comparte este Tribunal.

[41] Art. 187-2 RGGI (RD 1065/2007)..

Cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas se procederá de la siguiente forma:

a) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

1.º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

2.º Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

b) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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