

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

Referencia: NFJ073036

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 25 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 176/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Documentación. Tramitación del acta de disconformidad.** La entidad aduce que las alegaciones previas al acta no fueron contestadas en ésta, pues se recibieron con posterioridad. Aunque sea incorrecta la actuación precipitada de la Administración, no tiene virtualidad anulatoria. Se alega también que se regularizó la deducción por actividades exportadoras de una entidad del grupo a la que no extendió diligencia de consolidación. Es una omisión formal que no genera indefensión.

**IS. Deducción por actividad exportadora. Adquisición de participación en sociedad extranjera.** La mera implantación de empresa española en el extranjero no supone actividad exportadora. No se acredita que la finalidad de la inversión fuera llevar a cabo actividades exportadoras. Los servicios que se prestan suponen el reparto de las cargas de estructura a las filiales y se califican de servicios de apoyo a la gestión [Vid., SAN de 6 de febrero de 2014, recurso n.º 125/2011, (NFJ055103), referido a la liquidación de otro ejercicio]. Propaganda y publicidad. Tampoco se admite la deducción por la preparación de ofertas y proyectos en el extranjero no adjudicados en lo que se refiere al gasto del personal técnico que elabora los proyectos. Lo que se deduce es el gasto posterior a la oferta.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT) art. 157.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributarias) arts. 98, 188 y 195.

RD Leg 4/2004 (TR Ley IS) art. 37.

Ley 43/1995 (Ley IS) art. 34.

**PONENTE:***Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000176 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02373/2015

Demandante: FERROVIAL S.A.

Procurador: MARÍA SALUD JIMÉNEZ MUÑOZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

**S E N T E N C I A Nº:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

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

Madrid, a veinticinco de febrero de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 176/2015, promovido por la Procuradora D<sup>a</sup>. María Salud Jiménez Muñoz, en nombre y representación de la entidad FERROVIAL S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó la reclamación NUM000 , interpuesta contra el Acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de 20 de julio de 2012, derivado del acta de disconformidad nº. NUM001 , por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2006.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó la reclamación NUM000 , interpuesta contra el Acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, de 20 de julio de 2012, derivado del acta de disconformidad nº. NUM001 , por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio S.

#### **Segundo.**

Contra dicha resolución la entidad actora interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 27 de abril de 2.015 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

**Tercero.**

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Jiménez Muñoz presentó escrito de demanda el 10 de julio de 2015, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que, en esencia y en síntesis, se estime el recurso contencioso administrativo y se anule la resolución recurrida.

**Cuarto.**

El Abogado del Estado contestó la demanda por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 2 de septiembre de 2015, en el que, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, terminó por suplicar de la Sala que:

"dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor".

**Quinto.**

No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba ni la presentación de conclusiones, concluidas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 24 de enero de dos mil diecinueve, fecha en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.** *Objeto del recurso y planteamiento de las partes .*

1. Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó la reclamación NUM000 , interpuesta por la entidad recurrente, Ferrovial S.A., contra el Acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, de 20 de julio de 2012, derivado del acta de disconformidad nº. NUM001 , por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2006.

2. La demanda pretende la anulación de la citada resolución y, por ende, de la liquidación, basándose en los siguientes argumentos impugnatorios.

De carácter formal.

- Prescripción de la liquidación por la excesiva duración del procedimiento inspector, que por ello no sería apto para interrumpirla. Y para afirmar tal exceso aduce, a su vez, dos motivos:

a) Nulidad de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, por falta de motivación.

b) Improcedencia de las dilaciones imputadas a Ferrovial.

-Vulneración del procedimiento establecido por la Ley.

a) Omisión del trámite de audiencia.

b) Conversión de la naturaleza de la propuesta de liquidación sin seguir el procedimiento establecido.

c) Indebida regularización de la Sociedad LERNAMARA.

En cuanto al fondo del asunto

- Deducción por actividad exportadora.
- Repercusión de los costes de personal de las sucursales situadas en Portugal y Puerto Rico y en la filial FAUK, mediante la facturación de los mismos en concepto de administración y dirección.
- 3. La contestación a la demanda opone las mismas razones contenidas en la resolución del TEAC, sin introducir ningún otro argumento. Sobre ello solicita la desestimación de la demanda y la imposición de las costas a la parte actora.

**Segundo.** *Hechos y circunstancias que se desprenden del expediente administrativo.*

Conviene poner de relieve y precisar una serie de hechos y actuaciones con relevancia tributaria, que se desprenden del procedimiento y son necesarios para comprender la controversia.

4. Las actuaciones de comprobación del Grupo Ferrovial S.A., -Grupo consolidado 23/93, formado en 2006 por 41 sociedades, de las cuales sólo 8 fueron objeto de comprobación-, se iniciaron mediante comunicación a la sociedad dominante el día 14 de julio de 2010. En un primer momento su alcance fue parcial y referido al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2005 a 2007; el 28 de marzo de 2011 se notificó a la sociedad dominante la ampliación del carácter de las actuaciones, pasando a tener carácter general para el IS del ejercicio de 2006, ejercicio respecto del cual Ferrovial S.A., como sociedad dominante del Grupo había presentado en plazo la declaración- liquidación.

5. Por acuerdo de 24 de mayo de 2011, notificado el día siguiente, se amplió a 24 meses el plazo para la conclusión de las actuaciones.

6. Con fecha 21 de junio de 2012, se formalizó acta de disconformidad núm. NUM001, por el IS 2006, que integró conceptos a los que la entidad recurrente prestó conformidad y otros a los que no prestó conformidad.

7. El día 20 de julio de 2012, notificada el día 21 de julio de 2012, el Jefe de la Oficina Técnica de la DCGC, dictó acuerdo de liquidación, frente al que se interpuso la reclamación económico administrativa, tramitada ante el TEAC con número NUM000, que concluyó con la resolución de 8 de enero de 2015, desestimatoria de la reclamación y, por ende, confirmatoria de la liquidación, objeto de este proceso.

Adicionalmente, conviene reseñar otros dos hechos con gran relevancia en este litigio:

8. El 31 de agosto de 2010 la entidad actora presentó declaración complementaria, entre otros ejercicios, por el IS 2006, incrementando la base imponible declarada e ingresando la cantidad correspondiente. Esta declaración complementaria deriva de la presentada el mismo día por la Sociedad, perteneciente al Grupo, Ferrovial Agromán S.A., con un aumento del resultado contable por el concepto "otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente"

9. El 25 de enero de 2011, Ferrovial S.A. presentó declaración complementaria por el IS 2006, ingresando una cuota complementaria. Esta declaración deriva de la presentada el mismo día por la Sociedad, perteneciente al Grupo, Ferrovial Agromán S.A., con un aumento del resultado contable por el concepto de "agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas".

**Tercero.** *Motivos impugnatorios de carácter formal.Prescripción de la liquidación.*

10. Como primer motivo impugnatorio de carácter formal la parte actora aduce la prescripción de la liquidación correspondiente a 2006, lo que conllevaría su anulación.

Las razones para llegar a esta conclusión se refieren, en esencia, a la excesiva duración del procedimiento inspector, que por ello no sería apto para interrumpir el plazo de prescripción. Y para afirmar tal exceso aduce, a su vez, dos motivos:

a) Nulidad de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, por falta de motivación.

b) Improcedencia de las dilaciones imputadas a Ferroviál.

**11.** A propósito de ello, no se discute que las actuaciones inspectoras que interrumpirían la prescripción del IS 2006, -cuya declaración voluntaria concluyó el 25 de julio de 2007-, comenzaron con la notificación a la sociedad dominante del acuerdo de inicio de las actuaciones el 14 de julio de 2010, fecha en la que no había transcurrido el plazo de cuatro años desde julio de 2007. Tampoco se discute que la notificación de la ampliación a 24 meses del plazo de duración de las actuaciones se hizo el 25 de mayo de 2011, y que la liquidación se notificó el 21 de julio de 2012.

Del juego de todas estas fechas resultaría lo siguiente: si, como afirma la demanda, el acuerdo de ampliación a 24 meses del plazo de duración de las actuaciones fue contrario a derecho, el procedimiento inspector no habría producido el efecto de interrumpir la prescripción, por lo que desde el 25 de julio de 2007 hasta el 21 de julio de 2012 habría transcurrido, con creces, el plazo de prescripción. Si, como sostiene la Administración Tributaria, la ampliación del plazo fue conforme a derecho, la duración del procedimiento inspector habría sido de dos años y siete días; pero como quiera que la Inspección imputa 15 días como interrupción justificada (7 días), y como ampliación del plazo de alegaciones al acta (8 días), la duración del procedimiento inspector habría podido extenderse hasta dos años y 15 días para producir efectos interruptivos de la prescripción, y entre las dos fechas consideradas (14 de julio de 2010, - iniciación del procedimiento inspector-, y 21 de julio de 2012, - notificación de la liquidación-), habrían transcurrido dos años y siete días, por lo que sí habría producido efecto interruptor de la prescripción.

**12.** La demanda combate tanto la regularidad de la ampliación del plazo como las dos dilaciones tomadas en consideración, para concluir que, siendo ambas improcedentes, la duración del procedimiento inspector habría superado lo previsto en la ley con la consecuencia de no interrumpir la prescripción.

**13.** No obstante, nuestra respuesta a esta cuestión debe detenerse en las dos declaraciones complementarias al IS 2006, presentadas por la entidad recurrente los días 31 de agosto de 2010 y 25 de enero de 2011, incrementando la base imponible declarada en su declaración del IS 2006 e ingresando la deuda resultante de ambas declaraciones complementarias, cuyo efecto de interrumpir la prescripción es negado por la demanda al entender que ambas fueron expresamente excluidas (pags. 7 y 8 del acta de disconformidad y pag. 26 de la liquidación) de la regularización del IS 2006, y porque tales declaraciones no constituyen autoliquidaciones sino actos de trámite.

**14.** No podemos compartir este criterio, sino justamente el contrario; ambas declaraciones complementarias constituyen el supuesto previsto en el artículo 68.1.c) LGT de interrupción del plazo de prescripción, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

No puede existir duda alguna de que una declaración complementaria constituye una actuación fehaciente del obligado tributario, que conduce a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria a la que se refiere.

Aunque referido a la presentación de solicitud de rectificación de autoliquidación, así lo ha reconocido la Sala Tercera del TS (STS de 17 de febrero de 2017, rec. cas. núm. 3569/2015). En este caso, como en el presente, tanto la rectificación como la declaración complementaria pretendían una nueva cuantificación de la obligación tributaria por el impuesto y por el ejercicio en cuestión, que, a su vez, determinaba un distinto importe de la deuda tributaria autoliquidada en su día, finalidad que cae de lleno dentro del contenido del citado precepto de la LGT.

**15.** Carecen de fundamento alguno las dos objeciones opuestas por la demanda. En primer lugar porque la exclusión a la que alude no resta nada a su naturaleza jurídica de actuaciones fehacientes del obligado tributario tendentes a la liquidación de la deuda; en segundo lugar, porque tampoco resta nada a su carácter de actuación fehaciente, etc, el hecho de que la Administración Tributaria no esté obligada a aceptar el resultado de la declaración complementaria, porque la finalidad de la misma es la modificación de la base imponible y, por ende, de la deuda tributaria autoliquidada en su momento.

**16.** Con independencia, pues, de la interrupción de la prescripción producida por el procedimiento inspector, -si declaráramos correcto el cómputo realizado por la Administración Tributaria (tanto en lo referido a la ampliación del plazo como en cuanto a las dilaciones computadas)-, el plazo de prescripción del IS 2006, iniciado en julio de 2007, se habría interrumpido dos veces por la presentación de estas dos declaraciones complementarias, que habrían reiniciado el cómputo, de tal modo que desde la segunda, el 25 de enero de 2011, hasta la fecha de la notificación de la liquidación, el 21 de julio de 2012, no habrían transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar.

**17.** Por ello, nuestro razonamiento incide fundamentalmente sobre la interrupción de la prescripción producida por las dos declaraciones complementarias y no entramos a valorar, por ser absolutamente innecesario, la regularidad de la ampliación del plazo y las dilaciones computadas, porque aunque en estos dos extremos le diéramos la razón a la demanda (es una simple hipótesis), sería inocuo e irrelevante a los fines pretendidos de anulación de la liquidación, por prescripción del derecho de la Administración a liquidar, porque desde el "dies a quo" del plazo de prescripción del IS 2006, en julio de 2007, hasta el 21 de julio de 2012 "dies ad quem", por la notificación de la liquidación, hubo dos actuaciones del obligado tributario (las dos declaraciones complementarias) que lo habrían interrumpido.

Se desestima este motivo.

#### **Cuarto.**

Motivos impugnatorios de carácter formal. Vulneración del procedimiento establecido por la Ley. Omisión del trámite de audiencia. Conversión de la naturaleza de la propuesta de liquidación sin seguir el procedimiento establecido. Indebida regularización de la Sociedad LERNAMARA.

**18.** El segundo bloque de motivos impugnatorios formales se refieren a la irregularidad del procedimiento inspector por diversas cuestiones:

a) Vulneración del trámite de audiencia: por ausencia de resolución expresa y valoración de las alegaciones y pruebas aportadas en el trámite de audiencia previa al acta y en el trámite de alegaciones al acta.

**19.** En este apartado, en el que no existe controversia en cuanto a los hechos, sino sólo diferentes valoraciones de su relevancia, conviene poner de relieve que en ambos momentos del procedimiento el obligado tributario presentó en plazo alegaciones previas a la formalización del acta y previas a la liquidación derivada de dicho acta.

En ambos escritos, se propuso determinadas modificaciones a la propuesta de regularización, en el primer caso, y al acta firmada en disconformidad, en el segundo caso. El primer escrito de alegaciones, previo al acta, no fue tomado en consideración en el acta, pese a que se presentó en plazo, - a través de correos, el último día del plazo para formularlas-, de tal forma que cuando se recibieron ya se había firmado el acta en disconformidad. Así se reconoce explícitamente en la liquidación y en la resolución del TEAC contra la que se dirige este recurso. Ahora bien, aunque el acta no las consideró (porque no se habían presentado, según se expresó la misma) tales alegaciones si fueron valoradas por la liquidación, que las desestimó.

De la misma manera, tras el acta, también en plazo, la entidad recurrente presentó alegaciones reiterando, en esencia, las vertidas previamente, y tampoco fueron tomadas en consideración por la liquidación porque, como había ocurrido en el caso anterior, se presentaron el último día del plazo, de tal forma que cuando se dictó la liquidación aún no habían tenido entrada en la Administración Tributaria; de este modo, también la liquidación (como antes había hecho el acta) erróneamente manifestó que el obligado no había presentado alegaciones al acta.

**20.** De estas circunstancias, no controvertidas, deduce la demanda que se ha vulnerado por parte de la Administración Tributaria las normas del procedimiento, que exigen que se ofrezca al obligado tributario, previamente a formalizar el acta, y, después de ésta, previamente a la liquidación, la posibilidad de alegar y probar cuanto a su derecho convenga, causándole con ello indefensión.

**21.** Como hemos dicho, no se ha discutido que en las dos ocasiones la Administración Tributaria ofreció a Ferrovial la posibilidad, recogida en la norma, de presentar alegaciones y prueba de ellas; tampoco se ha discutido que Ferrovial efectivamente las presentó el último día del plazo, pero en plazo, aunque fuera a través de correo administrativo, como se dice en las actuaciones.

**22.** El resultado de todo ello es que la Administración Tributaria no quebrantó la norma, porque ofreció a Ferrovial la posibilidad de efectuar las alegaciones; Ferrovial las formuló en plazo, pero no surtieron efecto en el acta, -porque ésta (el acta) entendió que no se habían formulado-, sino en la liquidación, que las estudió, valoró y desestimó, manteniendo en los extremos alegados la propuesta formulada en el acta por el actuario.

**23.** Así las cosas, no puede aceptarse que se haya producido indefensión de la parte, si la Administración Tributaria, en el acto administrativo tributario genuino, finalizador del procedimiento de inspección, en la liquidación, ha valorado cuanto el obligado tributario ha alegado en defensa de su derecho.

Sólo podría considerarse la existencia de una verdadera indefensión, en sentido material, si las alegaciones posteriores al acta, que tampoco fueron valoradas por la liquidación, que también erró (como antes el acta) al afirmar que no se habían presentado, hubieran tenido un contenido diferente a las alegaciones previas al acta, pero no es el caso: ambas alegaciones son sustancialmente iguales.

**24.** Todo lo anterior no significa que debamos considerar correcto el actuar de la Administración. Indudablemente no lo fue, porque extendió el acta y la liquidación de manera precipitada y prematura, sin dar tiempo a tener en su poder las alegaciones. Una elemental cortesía hubiera exigido no precipitarse y atender a las alegaciones formalizadas en plazo, o, al menos, comprobar, si se habían presentado o no.

Desde luego la precipitación con que se actuó podría interpretarse como hace la demanda: no se esperó a recibir tales alegaciones porque había dudas sobre la normal duración del procedimiento y se podría correr el riesgo de prescribir el derecho de la Administración a liquidar.

**25.** En cualquier caso, fuera cual fuera la verdadera motivación, lo cierto es que ese actuar incorrecto no tuvo, a nuestro juicio, la virtualidad anulatoria pretendida por la demanda.

Se desestima este motivo.

b) Conversión de la naturaleza de la propuesta de liquidación sin seguir el procedimiento establecido.

**26.** Precisamente, una de las alegaciones y peticiones de los dos escritos antes referidos, aludía al fondo de comercio correspondiente a las adquisiciones de las sociedades SWT LUX, S.A. y AMEY PLC.

Con relación a ello, la liquidación acordó completar el expediente, para llevar a cabo las actuaciones de comprobación necesarias de dicho fondo de comercio, como consecuencia del cambio de criterio que sobre la materia (fondo de comercio financiero derivado de la adquisición indirecta de una entidad operativa, a través de una entidad holding) había supuesto la reciente Consulta de la Dirección General de Tributos (V 608-11), de 21 de marzo de 2012, materializado por la resolución del TEAC de 26 de junio de 2012 (unos días después del acta).

**27.** La demanda achaca a este actuar administrativo dos vicios graves del procedimiento: se dicta la liquidación a la vez que se ordena completar el expediente; y se deja incólume el acta del que se desagrega lo relativo a la deducibilidad de estos fondos de comercio.

**28.** Respecto a lo primero, entiende se vulnera el artículo 157.4 de la Ley General Tributaria, que, según su criterio, permite la realización de actuaciones complementarias después del acta pero antes de dictar el acto de liquidación; en cuanto a lo segundo, sostiene que se vulnera el artículo 188.4 del RGAT (RD 1065/2007). En esencia, entiende que, aun reconociendo la facultad de desagregar una parte de la obligación tributaria y dictar una liquidación provisional, la Oficina Técnica debió dejar sin efecto el acta y dictar una nueva atendiendo a la modificación efectuada, y dando la oportunidad al obligado tributario a efectuar alegaciones, lo que no se hizo.

**29.** No observamos ninguna irregularidad invalidante y por ello este motivo ha de desestimarse.

En efecto, el órgano competente para dictar el acuerdo de liquidación, simultáneamente ordenó desagregar de la liquidación, y por tanto de la regularización propuesta en el acta, lo relativo a esta deducción de fondo de comercio, que la propuesta desestimaba, porque se había producido un muy reciente cambio de criterio administrativo que permitiría su estimación (esto no es baladí a los efectos de la pretendida indefensión) y declaró que la liquidación, por tal circunstancia, tenía el carácter de provisional.

Además, adoptó el acuerdo de desagregación, que fue notificado a la parte.

Todos estos movimientos procedimentales están previstos en la norma jurídica, - artículos 157.4 LGT , en relación con el artículo 188.4 y 190.4 del RGAT-, han sido correctamente interpretados y aplicados por la Administración Tributaria y no han causado indefensión, porque de ellos ha tenido cumplida notificación la entidad recurrente y ha podido desplegar la oportuna defensa en vía administrativa y también ahora ante nosotros, y, además, porque la desagregación se hizo con la finalidad de favorecer su posición jurídica, admitiendo, al menos en principio (del resultado final del procedimiento de desagregación no tenemos noticia), la deducibilidad de un fondo de comercio que en la autoliquidación ya se había practicado, pero que la Inspección en el acta había desestimado.

**30.** Es irrelevante que no se dejara sin efecto toda el acta; continuó con la parte de la obligación tributaria cuya comprobación podía considerarse concluida, dando lugar a la liquidación provisional que ahora enjuiciamos; y se desagregó aquella parte, ya no incluida en la liquidación, que debía ser objeto de una nueva valoración, más favorable para el interesado que la propuesta por el acta.

Se desestima este motivo.

c) Improcedencia de la regularización de la entidad LERNAMARA por no haber recibido comunicación del inicio de las actividades inspectoras, ni haber sido objeto de comprobación.

**31.** Tanto el acta como la liquidación excluyeron la deducción por actividad exportadora (DAEX) generada por esta entidad, dependiente, integrada en el Grupo Fiscal, que tributa en régimen de consolidación fiscal, aunque no se había realizado comprobación directa sobre la misma y por ello no se había extendido diligencia de consolidación.

**32.** Entiende la demanda que tal proceder supone una nueva vulneración del procedimiento, en concreto de los artículos 98 y 195 RGAT, que atenta gravemente contra el principio de seguridad jurídica, y causa indefensión a la entidad dependiente con la que no se lleva a cabo comprobación directa ni se extiende diligencia de consolidación.

**33.** Antes de nada es preciso poner de relieve que sobre esta deducción Ferrovial, entidad dominante con la que se siguió el procedimiento inspector, alegó en la diligencia núm. 18, de 18 de mayo de 2012, lo que a su derecho convenía sobre los motivos, causas y justificaciones que avalaban la deducción generada y aplicada, manifestando que esta deducción era coincidente con la deducción de Ferrovial Infraestructuras S.A. por la inversión en BAA.

**34.** Como hemos dicho, LERNAMARA, S.A. tributaba en el IS 2006 como sociedad dependiente en régimen de consolidación fiscal del aludido Grupo Fiscal.

En este régimen, de opción voluntaria, es el Grupo Fiscal, representado por la sociedad dominante, el que tiene la consideración de sujeto pasivo, y las entidades integradas en él no tributan en régimen individual. Por ello, el Reglamento (artículo 195 RGAT) dispone que la comprobación se lleve a cabo en un único procedimiento, que incluirá las obligaciones tributarias del Grupo Fiscal y de la sociedad dominante. Y si bien es cierto que formalmente hubo de extenderse la diligencia de consolidación que comprendiera la regularización de la DAEX aplicada por la inversión de LERNAMARA, tal omisión, meramente formal, no puede tener efecto invalidante alguno, porque no ha generado ninguna indefensión, como lo demuestra el hecho de que antes del acta ya se pudo defender (diligencia núm. 18) sobre la propuesta de exclusión de esta deducción.

**35.** En fin, no está de más recordar que en el régimen de consolidación fiscal el beneficio consolidado es el resultado de integrar los beneficios y pérdidas de todas y cada una de las sociedades que forman el Grupo Fiscal, y las deducciones de cada entidad se deducen de la cuota íntegra del Grupo, por lo que nada tiene de

extraño que habiendo aplicado Ferrovial, como dominante, una deducción de 5.800.001,17 euros por la inversión efectuada por LERNAMARA en la compra de acciones de FGP TOPCO Ltd, sociedad matriz de BAA plc, en la que, a su vez, había invertido otra entidad del Grupo, Ferrovial Infraestructuras. S.A., que también había aplicado una deducción por DAEX de 59.410.920,72 euros, y habiendo rechazado el acta y la liquidación esta última deducción, también rechazara la que ahora nos ocupa, aunque no se hubiera extendido la diligencia de consolidación, que sin embargo sí se extendió con relación a Ferrovial Infraestructuras S.A..

Se desestima este motivo.

#### Quinto.

Fondo del asunto. Deducción por actividad exportadora. Repercusión de los costes de personal de las sucursales situadas en Portugal y Puerto Rico y en la filial FAUK, mediante la facturación de los mismos en concepto de administración y dirección.

**36.** En cuanto al fondo del asunto, la demanda contiene argumentos impugnatorios que afectan a dos grandes grupos de cuestiones: la deducción por actividad exportadora y la repercusión de los costes de personal de las sucursales situadas en Portugal y Puerto Rico y en la filial FAUK.

**37.** En la respuesta a los motivos impugnatorios de fondo, resumidos en esos dos grandes grupos de cuestiones, es importante reseñar que ya nos pronunciamos sobre alguno de ellos en nuestra SAN de 6 de febrero de 2014 (recurso núm. 125/2011 ), si bien referida a la liquidación del año 2005, es decir, del ejercicio inmediatamente anterior al que ahora fiscalizamos, por lo que algunos de los argumentos que empleamos en aquella sentencia, para rechazar la pretensión de Ferrovial, son también válidos para producir ahora una sentencia desestimatoria, porque la demanda que ahora nos ocupa adolece de los mismos déficits probatorios que ya se detectaron entonces.

a) Deducción por actividad exportadora.

**38.** En efecto, en lo relativo a la deducción por actividad exportadora del IS 2005, que, al igual que la que ahora nos ocupa del IS 2006, la Administración Tributaria había rechazado, con carácter general dijimos en aquella sentencia:

"(FD.SEXTO).- En atención a lo que se refiere a la deducción por actividad exportadora, y concretado a lo que se refiere al ejercicio 2005 (que es el único objeto de comprobación tras la declaración de prescripción de los ejercicios precedentes) resulta que hay que partir de lo que señala el artículo 34 de la ley 43/1995 (reproducido por el artículo 37.1 del R.D.Legislativo 4/2004) que señala bajo la rúbrica de Deducción por actividades de exportación que:

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

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

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

b) El 25 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

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

3. La base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos a que se refiere el apartado 1.

Esta Sala en las sentencias dictadas, entre otros, en los recursos 379/2009 ; 400/2009 y 407/2009 ha analizado esta deducción sobre la base de la previa aplicación del criterio de que está prohibida la interpretación analógica ó extensiva de preceptos que regulan las bonificaciones y exenciones y se ha referido a los requisitos que se deben cumplir para la aplicación de la exención en cuestión afirmando que: <<Tal y como ha declarado esta Sala en numerosas resoluciones, entre otras en Sentencia de 15 de enero de 2009 -rec. num. 401/2005 -, debemos partir como presupuesto básico para la aplicación de la deducción, de la existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones, sin que la LIS establezca como requisito imprescindible la forma en que debe llevarse a cabo o instrumentarse dicha relación causal, siempre que se cumplan los tres requisitos establecidos en el precepto: 1º) que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales; 2º) que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce y 3º) que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora.

Según se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 43/95, dentro de los principios orientadores del beneficio fiscal recogido en el citado precepto y, en particular, en el ámbito del principio de competitividad, se encuentran "los incentivos a la internacionalización de las empresas en cuanto que de la misma se derive un incremento de las exportaciones, responden al mencionado principio". Esto es, se trata del fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo este requisito un dato imprescindible para obtener la bonificación.>>

La primera de las sentencias citadas más arriba se refiere también a lo dicho por el Tribunal Supremo en la sentencia correspondiente al recurso 2909/2009 al afirmar que: <<La entidad recurrente plantea en los dos motivos admitidos la procedencia de la deducción por actividades exportadoras prevista en el art. 34 de la LIS , cuestión sobre la que esta Sala ya se ha pronunciado señalando que la mencionada deducción fue creada con el objetivo de fomentar la realización de la actividad exportadora, aunque sujeta a determinados requisitos de los que ya se ha hecho eco su jurisprudencia [ Sentencia de 3 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 4525/2007 ) y de 30 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4397/2007 ) , entre otras].

En efecto, en la citada Sentencia de 30 de junio de 2010 se señala que "[b]ajo estas premisas normativas, y como esta Sala tuvo ocasión de declarar en la sentencia de 3 de junio de 2009, rec. de casación núm. 4525/2007 , difícilmente puede cuestionarse que el art. 34 de la Ley establece como condición necesaria para disfrutar de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades que las inversiones en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras determinen la exportación de bienes o servicios; como tampoco parece dudoso que la Ley ha establecido el citado beneficio fiscal con la finalidad de potenciar las exportaciones, y así lo manifiesta la Exposición de Motivos al señalar, en relación a los incentivos fiscales, que la Ley únicamente regula aquéllos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades, entre las cuales cita las <<inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones>>. Además, el art. 34 tiene como ilustrativo rótulo <<Deducción por actividades de exportación>>; y, en términos que no dejan margen para la incertidumbre, el precepto explícita que lo que da derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra es <<la realización de actividades de exportación>>, y que sólo puede gozar del beneficio fiscal la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras <<directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios>>, por lo que no es posible practicar la deducción cuando no hay relación directa e inmediata entre la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras con la actividad exportadora, que debe realizar el mismo inversor, aunque de forma excepcional, el art. 92, en el régimen especial de los grupos de sociedades, disponía expresamente que los requisitos establecidos para disfrutar de las deducciones y bonificaciones se referirán al grupo de sociedades" (FD Cuarto).

En definitiva, la deducción está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos:

-En primer lugar, la concurrencia de los elementos objetivos previstos en la propia norma, realización efectiva de inversiones en inmovilizado material o inmaterial de sucursales o establecimientos permanentes o en

inversiones financieras, mediante la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o constitución de filiales con participación mínima del 25% del capital de la filial.

-En segundo término, la existencia de actividad exportadora con vocación de permanencia, en atención a la propia finalidad de la deducción.

-Y, por último, la presencia de una relación de causalidad entre la inversión efectuada y la actividad exportadora.

Se trata de unas exigencias mínimas, de interpretación restrictiva, para una clase de deducción que, posteriormente, desde la perspectiva del Derecho Europeo, se

situaría en el ámbito de las ayudas de Estado [Decisión de 31 de octubre de 2000 de la Comisión Europea, refrendada por Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ( STJUE de 15 de julio de 2004, Asunto C-501/00 )] y la progresiva eliminación se contemplaría en la Ley 35/2006.

Así se ha mantenido en la Sentencia de 24 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 5544/2007 ) al señalar que "[e]n todo caso, hay que partir, como presupuesto básico para la aplicación de la deducción, de la existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones, sin que el artículo 34 de la Ley 43/1995 establezca como requisito imprescindible la forma en que debe

llevarse a cabo o instrumentarse dicha relación causal, siempre que se cumplan los tres requisitos establecidos en el referido precepto", en particular, a) "que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales"; b) "que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce"; y c) "que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora".

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la L.I.S., el principio orientador "del beneficio fiscal recogido en el citado precepto es el fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo, por tanto, este requisito un elemento imprescindible para configurar dicha bonificación">>.

Por lo tanto, y con carácter general, resulta que es necesaria la realización de una efectiva actividad exportadora para poder beneficiarse de la aplicación de lo previsto en el artículo 34 de la Ley 43/95 y faltando dicho requisito no es posible su aplicación como beneficio.

La parte recurrente, en relación a esta cuestión dedica una detallada exposición a partir del folio 76 de su demanda en la que sigue adoleciendo de la misma falta que se le imputaba por el Acuerdo liquidador: no se acredita la realidad de la actividad exportadora. La mera implantación de empresas españolas en el extranjero (en relación a la constitución de la filial FERROVIAL AGROMAN US CORP) no supone actividad exportadora, aunque dicha implantación pueda resultar condición previa necesaria; la mera expansión organizativa de una empresa no puede identificarse con la efectividad y realidad de la exportación que exige el artículo 34 citado más arriba. Resulta que la recurrente no ha acreditado la verdadera exportación de servicios limitándose a justificar la inversión en la constitución de su filial en Estados Unidos.

Por lo tanto, si no se justifica la existencia de una actividad exportadora ni de bienes ni de servicios, no es posible admitir la deducción que se pretende. Por esta

razón, la aportación de gastos de asistencia a ferias internacionales tampoco es suficiente para justificar la deducción pretendida".

39. De todos los anteriores razonamientos hemos de quedarnos (además claro está, de las condiciones normativas para tener derecho a la DAEX y de su interpretación jurisprudencial) con el contenido de esta última argumentación, que se refiere a la forma y contenido de la demanda (de aquella demanda del recurso núm. 125/2011), porque las mismas características pueden predicarse de la demanda que ahora nos ocupa; estas características se resumen en estas afirmaciones: falta de acreditación de la actividad exportadora; la mera implantación de empresas españolas en el extranjero no supone actividad exportadora; la mera expansión organizativa de una empresa no puede identificarse con la efectividad y realidad de la exportación exigida por la LGT.

40. La Inspección consideró improcedentes una serie de deducciones aplicadas por actividad exportadora (DAEX), entre las que se encontraban, como se ha dicho, las acreditadas por las inversiones hechas por Ferrovial Infraestructuras. S.A. en la adquisición de BAA plc. e Inversión Euroscut, y la acreditada por Lernamara por la inversión realizada en FGP TOPCO Ltd (matriz de BAA plc).

En esencia, el rechazo a estas deducciones se produjo porque no estaba acreditado que la finalidad principal de las inversiones fuese llevar a cabo actividades exportadoras.

A Juicio de la Administración Tributaria, los servicios que se van a prestar consisten en el reparto de las cargas de estructura a las filiales y se califican de servicios de apoyo a la gestión.

En segundo lugar, porque tampoco estaba acreditada la relación directa entre inversión y exportaciones.

Según esta tesis, las exportaciones son una mera consecuencia muy accesoria, habiendo declarado la entidad obligada que la razón principal de la inversión fue la toma de control de la empresa extranjera.

En tercer lugar, en cuanto a los proyectos fallidos sólo admite los gastos de viaje y visitas necesarias para llevar a cabo la oferta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.1.b) TRLIS.

**41.** Conviene poner de relieve que en las alegaciones al acta y a la liquidación, la entidad actora ya pretendió, con carácter principal, que la deducción por DAEX se extendiera a todos los servicios de construcción y servicios prestados en UK, de tal forma que en lugar de aplicar una deducción de 65.210.022,47 euros, que fue la efectivamente aplicada, se tendría que aplicar una deducción muy superior (575 millones de euros); y subsidiariamente pretendió que se mantuviera la deducción por DAEX efectivamente aplicada, que era rechazada por la Inspección.

**42.** La liquidación no admitió esta pretensión.

La demanda mantiene este mismo planteamiento, por lo que es preciso referirse en primer lugar a esta pretensión de deducción por inversión global en construcciones y servicios en UK, de tal forma que la base de la deducción sea una inversión muy superior a la que fue finalmente aplicada en la autoliquidación.

**43.** Ciertamente es notable el esfuerzo argumental de la demanda para trasladarnos el convencimiento de que la muy notable inversión en UK en estos años propició un contexto muy favorable en el que el Grupo pudiera desenvolverse y realizar sus actividades, dada su solvencia técnica, su capacidad y su reputación. Nadie lo puede negar. Diríamos que es un hecho notorio.

Pero lo cierto es que argumentando lo genérico, que es muy razonable, se olvidó de refutar lo concreto; y lo concreto es que el TEAC manifestó que se rechazó (en la liquidación) esta pretensión porque los documentos aportados a este respecto son dos folios en blanco sin membrete y cuyo único contenido son números, que no acreditan el cumplimiento de los requisitos exigidos para la deducción de la inversión por actividad exportadora. Frente a esto la demanda nada ha acreditado; es más, sorprende que ni siquiera se haya propuesto prueba alguna, siendo así que la documentación aportada en el expediente administrativo ha sido calificada por la Administración Tributaria como insuficiente.

**44.** Adicionalmente, aunque no se ha dicho en ninguna de las resoluciones recurridas, es procedente significar que esta nueva pretensión de incrementar la base de la deducción y, por tanto, la propia deducción pasando de más de 65 millones de euros a más de 575 millones de euros, hubiera merecido una previa rectificación de su declaración en cuanto a este concepto y esa suma, y nada costa se haya realizado por parte de Ferrovial.

Se desestima este motivo principal.

**45.** Resuelta y desestimada la pretensión principal, resta por valorar las concretas DAEX que fueron inicialmente aplicadas y rechazadas por la liquidación, lo que constituye la pretensión subsidiaria de la demanda.

**46.** A propósito de ello, y aunque ya lo hemos expresado a través de la cita de la jurisprudencia, no está de más significar que la deducción por actividades de exportación está regulada en el artículo 37 del TRLIS (4/2004), según el cual, por lo que ahora interesa, la realización de actividades de exportación dará derecho a practicar deducciones de la cuota íntegra: el 25% del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios, etc, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25% del capital social de la filial.

**47.** Las tres características que la jurisprudencia (citada) ha resaltado para que opere esta deducción son:

- la deducción por actividad exportadora exige que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones en entidades extranjeras o en la constitución de filiales de, como mínimo, un 25% del capital de las mismas; -que la entidad que realice la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce, o exista la clara intención de tenerla, y esto se acredite fehacientemente; - que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora.

**48.** La demanda clasifica en dos grandes grupos de inversiones aquellas por las que se practicó DAEX: inversión destinada a la constitución de sucursales y filiales en el extranjero y a la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras (art. 37.1.a); gastos incurridos en prospección de nuevos mercados, que se corresponden con proyectos fallidos por tratarse de licitaciones no adjudicadas ( art. 37.1.b ).

El examen pormenorizado de las deducciones rechazadas, en la forma planteada por la demanda pone de relieve lo siguiente:

- Inversión destinada a la constitución de sucursales y filiales en el extranjero y a la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras. (art. 37.1.a ).

**49.** Dentro de este grupo de inversiones se aplicó la inversión realizada en la entidad polaca Budimex (BNI) por la entidad dominante del Grupo Ferrovial S.A.

Respecto de ella, sin necesidad de reseñar los pormenores de la inversión, porque no es una cuestión controvertida, lo cierto es que la Inspección no la admitió porque de la documentación aportada se desprende que "los servicios que se van a prestar consisten en el reparto de las cargas de estructura a las filiales y sucursales. Dichos servicios pueden calificarse de servicios de apoyo a la gestión, pues no se concretan qué tipo de servicios se exportan; su cuantificación se realiza mediante fórmulas que no son más que una forma de reparto de los gastos generales indirectos y no corresponden a servicios efectivamente prestados, pues no han sido acreditados".

El TEAC considera que frente a estas afirmaciones las alegaciones efectuadas por la entidad actora son genéricas, limitándose a señalar la procedencia de la misma debido a la naturaleza de la actividad realizada por el Grupo.

Por tanto, la Administración Tributaria no admite esta deducción porque la documentación aportada no acredita la realización de una actividad exportadora.

**50.** Dentro de este primer grupo, se aplicó también inversiones realizadas por Ferrovial Agromán S.A. (FASA) en Ferrovial Agromán US Corp (FAUS) y FAUK.

Al igual que en el caso anterior, la razón de la exclusión es que la defensa de esta deducción es meramente teórica y genérica.

Adicionalmente se señala que la deducción por la inversión en FAUS fue rechazada por nuestra SAN de 6 de febrero de 2014 (recurso núm. 125/2011 ). Y en cuanto a la inversión en FAUK concluye la Inspección y el TEAC que de la documentación aportada no se ha justificado la existencia de una verdadera actividad exportadora de servicios.

**51.** En tercer lugar, también se aplicó la inversión de FASA y Ferrovial Infraestructuras S.A. (FISA) en la constitución de la filial portuguesa Euroscut Azores.

La Inspección no admitió esta deducción por que el motivo de la inversión no fue incrementar las exportaciones sino obtener un rendimiento vía dividendos exentos, siendo las exportaciones de servicios una mera consecuencia muy accesoria y de escasa relevancia.

Como en el caso anterior, el TEAC manifiesta que la parte actora defendió la procedencia de esta deducción de manera genérica y desde un punto de vista teórico.

Entiende la Administración Tributaria que, de la documentación aportada, contrato de prestación de servicios suscritos con las sucursales de Portugal, Puerto Rico, y los de la inversión anterior en FAUS y FAUK, cuyo contenido es idéntico, todos ellos tienen la finalidad de repartir los costes indirectos.

**52.** Además de ello, en estos casos la Inspección entendió ( y el TEAC lo ratificó), que para determinar si realmente ha existido exportaciones de servicios y, en su caso, la relación directa entre la inversión y las exportaciones de servicios producidas, hay que calcular la relación de la inversión realizada con las dos vías de retorno de dicha inversión, los rendimientos estimados de prestaciones de servicios a Euroscut Azores y los dividendos a percibir, como hizo el obligado tributario ( la entidad actora) con respecto a la inversión realizada en Reino Unido. Para ello, la Inspección consideró los rendimientos y no los ingresos, como había hecho Ferrovial. Tras los cálculos llevados a cabo (constan en las páginas 60 a 62 de la liquidación), la Inspección concluyó que los rendimientos de los servicios prestados que podrían considerarse exportaciones a efectos de esta deducción representan el 1,0061 % (o el 1,3957%, según otro cálculo más favorable) de los retornos, mientras que los dividendos representan el 98,9939%. De ello deduce que el motivo de realizar la inversión en Euroscut Azores no era incrementar las exportaciones sino obtener un rendimiento vía dividendos exentos de impuesto, siendo las exportaciones de servicios una mera consecuencia muy accesoria y de escasa relevancia.

Adicionalmente el TEAC rechaza esta deducción porque no existió una inversión real, dado que un año después del desembolso de la inversión (adquisición por FISA de la participación), recuperó la mayor parte de la inversión al vendérsela a Cintra S.A., sociedad que no formaba parte del Grupo.

Trae a colación las STS de 6 de mayo de 2013 (rec. cas. 3442/2010 ) y STS de 20 de junio de 2013 (rec. cas. 3408/2010 ).

**53.** La última de las inversiones agrupadas en torno a este primer gran grupo (inversiones en sociedades en el extranjero; art. 37.1.a), fueron las inversiones realizadas por FISA y Lernamara en BAA Plc y FGT TOPCO Limited.

Conviene precisar que, respecto a esta inversión, la entidad actora sólo consideró como directamente relacionada con actividades exportadoras un porcentaje de la misma del 7,10%.

Pues bien, la Inspección, partió del modelo de cálculo utilizado por el obligado tributario, aunque excluyendo aquellos ingresos que no tienen la consideración de exportaciones, bien por no haberse acreditado la realidad del servicio prestado o por responder a servicios intragrupo (reparto de costes de estructura), y llegó a la conclusión que la relación directa entre inversión y exportaciones oscilaba entre el 0,51 y el 0,523%, de donde, como en el caso anterior, concluyó que no hay relación directa entre la inversión efectuada en UK y las exportaciones.

Adicionalmente el TEAC entiende que de estos datos se deduce que la finalidad primordial de la inversión no fue incrementar la actividad exportadora; esta inversión en UK no tuvo como finalidad la exportadora y más bien obedeció a un propósito de expansión internacional organizativa de la empresa, que no puede identificarse con la efectividad y realidad de la exportación que exige el artículo 37 TRLIS. Finalidad que se corroboró por la manifestación de la entidad actora que comunicó a la Dirección General de Comercio e Inversiones que la razón principal de la inversión fue la toma de control de empresa extranjera y no la comercialización o distribución de exportaciones desde España.

**54.** Expuestas, en síntesis, las razones por las que se rechazó la aplicación de estas DAEX por las citadas inversiones en sociedades en el extranjero, la demanda, de nuevo con notable esfuerzo pedagógico, explica la naturaleza jurídica de su actividad en el extranjero y la mecánica llevada a cabo en esta actividad exportadora de bienes, servicios y tecnología producidos por la entidad inversora (la actora), afirmando que "...a los efectos de poder catalogar como actividad exportadora la actividad de mi representada y del grupo de empresas que lo conforman y que forman parte de su grupo de consolidación fiscal, consideramos necesario en primer lugar analizar la naturaleza de dicha actividad, para concluir que este grupo empresarial realiza una prestación de servicios de alto valor añadido en el ámbito de la actividad de la construcción, promoción inmobiliaria y explotación de infraestructuras, que incorpora una tecnología y un know-how propio que le han llevado a convertirse en uno de los mayores grupos a nivel mundial en este ámbito, con actividad en más de 40 países más desarrollados que el nuestro, y que en la actualidad genera la mayor parte de su actividad y de su desarrollo en el exterior, todo fruto de una expansión internacional, que le ha permitido exportar con éxito su modelo de negocio"; o bien "...uno de los rasgos fundamentales del know-how es precisamente la ventaja que da la experiencia frente a otros que no la tienen, ventaja originada por el carácter secreto de la información, limitado al conocimiento de terceros. Se trata de una gran ventaja competitiva, de la que las filiales extranjeras no dispondrían de no pertenecer al grupo. Una empresa independiente tardaría años en adquirir la experiencia y la práctica que, desde su creación, tienen las

filiales y las sucursales gracias al apoyo de la matriz y sus respectivas cabeceras de negocio"; o, en fin, "por todo ello es evidente que la exportación que se está realizando es una exportación de conocimientos sobre procesos industriales y sobre el negocio, o dicho de otra manera, una transferencia de know-how o "saber hacer", que se podría definir como la transferencia de una determinadas experiencias industriales, comerciales o científicas desarrolladas por la empresa y desconocidas para el resto que otorgan a su receptor un componente de alto valor añadido, que se traduce en un aumento de la producción, un ahorro significativo de costes y una notable garantía de éxito".

Estas explicaciones, y muchas otras contenidas en la demanda (fases que componen un proyecto de construcción y de infraestructuras en el exterior, etc), ponen de relieve lo que antes se dijo sobre las afirmaciones y conclusiones de nuestra SAN de 6 de febrero de 2014 (recurso núm. 125/2011 ), -parágrafo 39-, que la demanda adolece de falta de acreditación de la actividad exportadora; que la mera implantación de empresas españolas en el extranjero no supone actividad exportadora; en fin, que la mera expansión organizativa de una empresa no puede identificarse con la efectividad y realidad de la exportación exigida por la LGT.

- gastos incurridos en prospección de nuevos mercados, que se corresponden con proyectos fallidos por tratarse de licitaciones no adjudicadas (art. 37.1.b).

**55.** Como antes dijimos, la propia demanda clasifica la deducción por exportación en dos grandes bloques: el primero ya analizado en los párrafos anteriores; el segundo responde a la inversión en proyectos fallidos; esta inversión de FASA se corresponde con los gastos de preparación de ofertas y proyectos en el extranjero no adjudicados.

La Inspección entendió que sólo podían considerarse como gastos deducibles por este concepto los correspondientes a gastos de viaje y visitas necesarias para llevar a cabo la oferta, y rechazó aquellos proyectos que habían sido adjudicados; en otros casos, los rechazó porque no habían sido justificados, toda vez que los justificantes venían en un folio en blanco, sin membrete.

Con relación a ello se ha pronunciado esta Audiencia Nacional, en sentencias como SAN de 27 de junio de 2013 (recurso núm. 309/2010 ), confirmada por la STS de 4 de julio de 2013 ( rec. cas. 331/2011 ).

En lo que ahora importa, dijo esta sentencia:

"TERCERO.- El recurso de casación se funda en un solo motivo, acogido a la letra d) del artículo 88.1 de la LJC. En él se denuncia la incorrecta aplicación del artículo 34 de la Ley 43/1995 , según la doctrina contenida en las sentencias de esta Sala de 22 de febrero y de 22 de mayo de 2003 , en cuanto considera aplicable la deducción en él prevista a las empresas de ingeniería con respecto a los gastos del personal que prepara las ofertas de proyectos a desarrollar en el extranjero, señalando al efecto, la parte, que la preparación de ofertas de proyectos de ingeniería es un trabajo cuyo principal y casi único coste es el de los técnicos especializados en el sector de que se trate y en el país al que vaya dirigida la oferta, de modo que solo en algunos y concretos casos la preparación de oferta podría conllevar otros gastos, como el de traducción o de viajes, si fuera necesario presentar la oferta en mano o tener algún reunión técnica de aclaración, por lo que en definitiva entiende la recurrente que de mantener la interpretación de la Sala de instancia, se estaría negando de facto a las empresas exportadoras de ingeniería aplicar la deducción por actividades de exportación.

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

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

Ahora bien, una cosa es que hayamos extendido la deducción a los gastos de promoción y conocimiento de ofertas y otra bien distinta que integremos en la misma el gasto del personal técnico que ha de elaborar los proyectos a ofertar: a nuestro entender, el sentido de la norma aplicada por nuestra jurisprudencia es la de que lo que es objeto del beneficio no es el gasto de elaboración del producto que se ofrece -sea éste de consumo o un producto de ingeniería- sino el de la actividad posterior de oferta y puesta en conocimiento a los potenciales interesados en el mismo en el exterior, sin que a ello obste que, como sostiene la parte, en el supuesto de

proyectos de ingeniería esta porción de gasto resulte proporcionalmente muy inferior al deducible en otros casos porque aquel es el ámbito fijado por la norma y una cosa es que jurisprudencialmente la hayamos interpretado en el sentido de integrar en la misma la actividad de exportación de proyectos de ingeniería y otra bien distinta su pretendida desnaturalización, haciendo deducibles en función de la misma gastos que no son predicables como estrictamente de publicidad o de facilitación de conocimiento del objeto a exportar, sino que se ubican en la fase de elaboración de ese objeto.

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

**56.** Esta doctrina es aplicable plenamente para rechazar que sean admisibles otros gastos, como los pretendidos por la demanda, que, en fin, tampoco solventa el déficit probatorio apreciado por la Administración Tributaria de que algunos de los gastos que no fueron admitidos por no estar justificados venían en un folio sin membrete.

b) Repercusión de los costes de personal de las sucursales situadas en Portugal y Puerto Rico y en la filial FAUK, mediante la facturación de los mismos en concepto de administración y dirección.

**57.** Sobre esta cuestión se pronunció el TEAC en resolución de 17 de febrero de 2011 (RG 4871 y acumuladas), con respecto a esta misma pretensión de la misma empresa recurrente pero referida al IS de los ejercicios 2002 a 2005, lo que fue confirmado por nuestra SAN de 6 de febrero de 2014 (rec. núm. 125/2011), que la parte actora conoce sobradamente, por cuanto, pese al contenido de estas resoluciones, -que menciona-, sigue en su empeño de que estos costes de personal sean también deducibles; y lo cierto es que no podemos aceptarlos porque no se ha acreditado que la situación fáctica que ahora nos ocupa sea diferente de la que propició nuestra anterior sentencia.

**58.** Dijimos en aquella sentencia y hoy reiteramos que:

"OCTAVO.- También procede rechazar la alegación pretendida por la recurrente en relación con los pagos efectuados a empleados que prestan servicios en la sucursal de Portugal. Carece de sentido que la matriz española soporte gastos que ni factura ni recupera la sucursal portuguesa, puesto que se trata de gastos de personal de la propia sucursal radicada en Portugal.

La pretensión de la parte recurrente consistente en que se declare que el importe en cuestión procede de personal internacional que afecta servicio para multitud de unidades y que no se encuentra vinculado a la sucursal portuguesa no ha sido acreditado ni probado. En este sentido carece de justificación que los servicios prestados por el personal cuyo costo se le imputaban centro auxiliar de costes de construcción en Portugal ubicado en España tenga beneficios para la Dirección de Construcción exterior de Ferrovial Agroman. No se justifica tampoco que la heterogeneidad de los servicios prestados por este departamento justifique esta imputación de gastos. En atención a la multiplicidad de entidades que se benefician de estos servicios.

Tal como explica la Inspección, y confirma la liquidación correspondiente al ejercicio 2005, la totalidad de los costes de personal de la sucursal de Portugal debe repercutirse a la misma y no computarse como gasto en España, ya que debe respetarse el principio de correlación entre ingresos y gastos. La parte recurrente realiza una imputación arbitraria de los gastos derivados de la actividad internacional y para ello no utiliza el criterio de reparto según el centro de trabajo sino atendiendo al criterio del importe de la cifra de negocios que carece de apoyo suficiente.

En cualquier caso, si la imputación de gastos de personal procediera de un contrato de asistencia técnica, la contabilización de estos gastos debería hacerse como gasto de prestación de servicios y no como gasto de personal por lo que no se justifica en ninguna forma el criterio de la parte recurrente".

**59.** Todas las alegaciones de la demanda, siempre genéricas y sin apoyo probatorio, encuentran adecuada respuesta en el párrafo transcrito de nuestra anterior sentencia, que incide en la correlación entre ingresos y gastos, correlación que, aunque, a juicio de la demanda, se explica por la mecánica organizativa y

operativa del Grupo Ferrovial, sin embargo, no ha merecido prueba alguna, y también en la forma arbitraria del reparto de gastos, que en la demanda se reitera, de nuevo sin sustento alguno.

Se desestima este motivo

## **Sexto. Costas.**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA , que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En el caso que nos ocupa, al ser total la desestimación de la pretensión actora, procede imponer las costas del recurso a la parte demandante.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

## **FALLAMOS**

Desestimar el recurso interpuesto contra las resoluciones recurridas, identificadas en el encabezamiento, por ser ajustadas a derecho, imponiendo las costas del recurso a la parte actora.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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