

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076447

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 14 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 345/2015

SUMARIO:**Fiscalidad internacional. Rentas obtenidas con mediación de establecimiento permanente (EP).**

Imputación de gastos de dirección y generales de administración. Respecto a un EP la Inspección cuantificó el gasto en función de la inversión en el país respecto a las inmovilizaciones netas del grupo. No se tiene en cuenta la diferente actividad desarrollada en el EP [Vid., STS de 11 de noviembre de 2015, recurso n.º 345/2013, (NFJ060803), respecto a la misma entidad]. También se estima el criterio de la entidad respecto a la imputación de gastos financieros, calculados por la Inspección en función del porcentaje de inmovilizado neto del EP en relación con el total del grupo. Como los préstamos específicos para las inversiones en el país del EP habían sido amortizados anticipadamente, el resto no guarda relación con los ingresos del EP. Ciertos gastos deben imputarse al EP y no a España: ampliación de capital en la sucursal, gastos vinculados a ingresos del EP rentas negativas generadas en el país del EP.

IS. Base imponible. Provisión de cartera. Reversión. A efectos del cómputo de la reversión de la depreciación de cartera en una entidad no residente deben aplicarse los tipos de cambio vigentes en cada momento, homogeneizado según la normativa española. **Deducción por actividades de investigación e innovación tecnológica (I+D+i).** *Proyectos de adaptaciones de las instalaciones y proceso de comercialización.* Si no se aporta documentación o no se concretan los gastos no hay lugar a la deducción. La regularización solo puede basarse en un informe técnico, lo cual no se realizó en sede inspectora en ciertos proyectos. **Valoración de existencias. Ajuste de primera aplicación del PGC.** *Paso del método LIFO al coste medio.* La Inspección consideró que no se puede integrar por tercios por la rotación de existencias. Las existencias forman parte del activo del balance, por lo que procede la aplicación de la disposición transitoria 28 del TR Ley IS y en consecuencia al haber causado baja en el balance no procede su integración por terceras partes en la base imponible. Procede la sanción respecto a la exención del EP pero no del resto de conceptos por existir una discrepancia razonable.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 19, 22 y 35 y disposición transitorias 26 y 28.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 183 y 191.

Convenio de 31 de marzo de 2005 (Convenio con Colombia), art. 7.

RD 1514/2007 (PGC), Norma de registro y valoración 10ª.

RD 2063/2004 (Rgto del régimen sancionador), art. 3.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000345 /2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03838/2015

Demandante: COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS, S.A.U.

Procurador: Dº ANTONIO RAFAEL RODRÍGUEZ MUÑOZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a catorce de octubre de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS, S.A.U., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de marzo de 2015 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2005 a 2010, siendo la cuantía del presente recurso de 117.021.711,19 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS, S.A.U., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Antonio Rafael Rodríguez Muñoz,

frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de marzo de 2015, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que se anule y deje sin efecto la Resolución impugnada, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los Acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, (Régimen de tributación consolidada) ejercicios 2005, 2006 y 2007; contra el Acuerdo de liquidación de 31 de octubre de 2012 por el Impuesto sobre Sociedades (régimen de tributación consolidada) ejercicios 2008, 2009 y 2010; y contra los Acuerdos de imposición de sanción derivados de los anteriores por ser contraria a Derecho.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día cuatro de mayo de dos mil diecisiete, quedando sin efecto el señalamiento a fin de que por la Dirección General de Innovación y Competitividad del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (Secretaría General Ciencia, Tecnología e Innovación), en el plazo de tres meses, emita informe sobre los proyectos cuya deducción por investigación y desarrollo e innovación han sido rechazados, señalando la naturaleza técnica, investigadora e innovativa, de dichos proyectos. Cumplimentado dicho trámite y oídas las partes, se acordó señalar para votación y fallo del presente recurso, el día tres de octubre de dos mil diecinueve, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de marzo de 2015, que estima parcialmente la reclamación.

En los términos que se expresa la demanda, la cuestión discutida en autos consiste en el contraste de legalidad de la Resolución dictada por el TEAC, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los Acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, (Régimen de tributación consolidada) ejercicios 2005, 2006 y 2007; contra el Acuerdo de liquidación de 31 de octubre de 2012 por el Impuesto sobre Sociedades (régimen de tributación consolidada) ejercicios 2008, 2009 y 2010; y contra los Acuerdos de imposición de sanción derivados de los anteriores.

La controversia se concreta en los siguientes aspectos:

- 1.- Ajustes realizados a la exención del Establecimiento Permanente de Argelia.
- 2.- Provisión de Cartera de Valores por Quebec Inc. (Canadá).
- 3.- Deducción de I + D.
- 4.- Exención del Establecimiento Permanente de CEPESA COLOMBIA S.A.

- 5.- Ajuste de primera aplicación del nuevo PGC (Existencias).
- 6.- Regularización intereses de demora.
- 7.- Sanciones: a) tipicidad, b) motivación, y c) culpabilidad.

Segundo.

En relación al primero de los problemas planteados, imputación al EP de Argelia de gastos de dirección y generales de administración, debemos recordar la dicción del artículo 22 del RDL 4/2004:

"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. (...)"

La Inspección considera que, para la determinación del beneficio atribuible a las actividades empresariales desarrolladas en el EP de Argelia, y, por tanto, para la aplicación de la exención, deben descontarse una serie de gastos en concepto de investigación y desarrollo, de dirección y generales de administración de CEPSA y gastos financieros del grupo mercantil, en la parte imputable a dicho EP.

El obligado tributario no ha realizado ninguna imputación por estos conceptos en orden a la determinación del beneficio derivado del EP, ni en los ejercicios 2000 a 2004 (que fueron regularizados en un anterior procedimiento de inspección), ni en los ejercicios 2005 a 2008, incluidos en la presente comprobación. Por ello, ha sido la propia Inspección quien ha realizado la imputación de acuerdo con los datos e información que le han sido proporcionados por el obligado tributario.

En el presente recurso se discute la determinación de gastos de dirección y administración generales que la Administración entiende imputables al Establecimiento Permanente de Argelia.

La Inspección pone de manifiesto que en los grupos mercantiles se producen unas actividades y servicios que no siempre generan transacción y consecuente gasto en todas las entidades del grupo, pero que revierten en utilidad y beneficio de las mismas y de sus establecimientos permanentes. Desde esta perspectiva, se imputan determinados gastos corporativos en concepto de dirección y generales de administración (dirección de sistemas de información, presidencia, relaciones institucionales, etc), cuyos costes deben ser, a juicio de la Inspección, parcialmente imputados al EP de Argelia en una determinada proporción. Cuantificado el importe total del gasto correspondiente a estos centros de coste, la Inspección procede a calcular un porcentaje obtenido al relacionar la inversión en Argelia neta con el total de las inmovilizaciones materiales netas recogidas en la contabilidad consolidada del grupo mercantil.

Ahora bien, esta mecánica en la imputación de gastos en concepto de dirección y generales de administración, ha sido rechazada por esta Sala respecto a la recurrente en relación a los ejercicios 2000 y 2004, en los que la Administración realizó la imputación por gastos por los mismos conceptos utilizando el mismo método que aplica en los ejercicios que nos ocupan.

En la sentencia de 24 de septiembre de 2013, recurso número 144/2010, podemos leer:

"El segundo de los motivos aducidos en la demanda se refiere a la inclusión de gastos de otra naturaleza, los de repercusión de los generales de dirección y administración, acerca de los cuales no declaró la entidad la existencia de ninguno a efecto de la integración de la base para la deducción o la exención para evitar la doble imposición. (...)

A diferencia de lo concluido en cuanto al punto anterior, en lo referente a los gastos de dirección y administración la Sala considera que el acto administrativo de liquidación, así como la resolución del TEAC que lo respalda, no se ajustan para la determinación del importe final a norma jurídica alguna, sino que tales gastos se imponen, para minorar la base económica de la deducción o exención, de modo estimativo o conjetural, sin tener

en cuenta, tal como la recurrente alega, la diferente actividad desplegada por el establecimiento permanente en relación con el conjunto de actividad del grupo. (...)

(...) a la hora de cuantificar la participación del establecimiento permanente en tales gastos, no parece tener reflejo directo y justificado esa diferencia o heterogeneidad entre el establecimiento permanente y el conjunto del grupo, pues únicamente se registra una regla de proporcionalidad entre las ventas del establecimiento permanente y el porcentaje que representan sobre el importe neto de la cifra de negocios, para establecer que, siendo aquél el 4,21 por 100, en el mismo porcentaje debería participar de los gastos generales o comunes, conclusión a que llega el acuerdo de liquidación sin mayor motivación y sin verificar si la totalidad de los denominados "gastos de dirección y administración generales" son tales en su integridad o si, por el contrario, tal como se sostiene en el escrito de demanda, parte de ellos no pueden ser conceptuados como tales, por ser exclusivos de la actividad de refinería, no de la extractiva, lo que supondría que no cabe apodócticamente partir de una cantidad en concepto de gastos de dirección y administración generales, por la cifra indicada, sino que sería preciso analizar con mayor rigor tales gastos, para comprobar cuales de ellos, por ser verdaderamente generales, son aptos para su repercusión y, una vez determinada esa necesidad de traslación, discutir entonces la regla de proporcionalidad y sobre qué magnitudes sería admisible. (...)

Es clara, por tanto, la procedencia de estimar el recurso en cuanto a este concepto de la minoración de la base de la deducción o exención, en los gastos de administración y generales, pues no siendo admisible el criterio sostenido en la demanda sobre la improcedencia, en términos absolutos, de reflejar cantidad alguna en tal concepto, tampoco lo es la concreción de dicha partida efectuada por la Inspección y avalada por el TEAC en sede revisora."

Esta sentencia ha sido confirmada por la del Tribunal Supremo de fecha 11 de noviembre de 2015, RC 3451/2013.

Debemos llegar a la misma conclusión plasmada en la anterior sentencia, pues el supuesto que analizamos es idéntico al resuelto por ella en este punto, aunque en el presente caso la magnitud considerada por la Administración es el inmovilizado.

Señala el TEAC que la Inspección ha dispuesto de información con la que no contaba en la anterior comprobación, puesto que conforme al nuevo marco contable aplicado por el obligado tributario, éste ha incorporado a la memoria consolidada anual y al informe de gestión del grupo, nuevos datos que han permitido verificar que los gastos de dirección y generales de administración corresponden a los procesos de planificación estratégica y presupuestaria con impacto en la actividad integral del grupo mercantil y por ende en la del EP de Argelia. Pero la determinación de los gastos se ha vuelto a hacer sobre criterios proporcionales y no individualizando cada uno de ellos.

La segunda de las cuestiones planteadas es la relativa a la imputación de gastos financieros a la base imponible del EP de CEPSA en Argelia. La Inspección regularizó la base imponible de dicho EP aplicando gastos financieros mediante un sistema de imputación indirecta en función del porcentaje resultante de dividir el inmovilizado neto del EP de Argelia entre el Inmovilizado neto total del Grupo mercantil. Para estos gastos, la Inspección aplica sustancialmente el mismo criterio que en la Inspección anterior (ejercicios 2000 a 2004). La sentencia de 24 de septiembre de 2013, recurso número 144/2010, antes citada, también se pronuncia sobre esta cuestión, y lo hace en los siguientes términos:

"El primero de los conceptos es el relativo a los gastos financieros, que la recurrente limita, únicamente, a aquéllos surgidos de los contratos de préstamo concertados en dólares y cuya finalidad expresa y confesada era la de financiar la actividad desarrollada en Argelia, de suerte que sólo ellos pueden ser incorporados a la base de la deducción, no aquellos otros que señala la Inspección.

Estamos, en consecuencia, ante un estricto problema de prueba, no tanto relativa a la realidad de los gastos financieros derivados de las obligaciones contraídas, que no se discute, sino en lo referente a la correlación con los ingresos generados por el establecimiento permanente, esto es, a la determinación de qué gastos pueden considerarse vinculados con los rendimientos del establecimiento y, en tal concepto, incorporarse a la base de la deducción o de la exención, según los casos. (...)

La cuestión, como hemos señalado de forma reiterada, es probatoria y exige de la recurrente la prueba de acreditar qué gastos asumidos por la central o matriz guardan relación con las inversiones necesarias en el establecimiento permanente, lo que no es un medio de estimación presuntiva o indirecta, basada exclusivamente

en la mecánica aplicación de ratios o proporciones, puesto que la Inspección no se ha limitado a trasladar al establecimiento permanente una especie de criterio de proporcionalidad o escala, sino que ha tenido en consideración otros elementos de convicción diferentes.

Así, es significativa la afirmación, que en este proceso no ha quedado desmentida, de que los préstamos incluidos, en su beneficio, por CEPESA -que, es de señalar de nuevo dieron lugar, paradójicamente, a un aumento de los ingresos, por razón de las diferencias de cambio- en sus respectivas declaraciones, fueran los únicos contraídos por el Grupo para financiar las inversiones del establecimiento permanente en Argelia, como lo acredita, de una parte, el hecho de que tales préstamos comenzaron a contraerse en 2001, en tanto que con anterioridad a su concesión ya existía una cuantiosa inversión previa, lo que por lo demás refuerza otra de las afirmaciones de la Administración, cual es la de que los referidos préstamos contraídos en dólares sólo financiaban en parte la actividad del establecimiento, a lo que se añade que tales préstamos comenzaron a amortizarse en 2004, con lo que su desaparición conllevaría, por pura lógica, la de los gastos financieros, lo que no dispensaría a CEPESA, como matriz, de su deber empresarial de seguir financiando el establecimiento permanente.

En definitiva, la tesis de la Inspección en este punto, que la Sala acepta, pone de manifiesto la paradoja que luce en la demanda, conforme a la cual, antes de la concertación de tales préstamos en 2001 no se habría producido acto alguno de financiación del establecimiento en Argelia por parte de CEPESA, por inversiones anteriores a las consideradas en exclusiva a efectos de la deducción, lo que se juzga contrario al principio de correlación de ingresos y gastos."

La recurrente sostiene que, durante los períodos objeto de litigio (años 2005, 2006, 2007 y 2008), el EP, al estar en fase de Explotación, obtuvo beneficios derivados de la venta de los barriles que le permitieron, tanto amortizar anticipadamente los préstamos específicamente contratados para las inversiones de la fase de Exploración, como acometer las inversiones que pudieran hacer falta, en base a la estructura financiera del propio EP, desde el año 2004, éste generó flujos suficientes que supusieron la falta de necesidad de financiación para llevar a cabo sus inversiones, de ahí que la actora se oponga a una imputación de los gastos financieros totales de la entidad en base a un criterio de imputación indirecta.

La actora admite que los préstamos recibidos en dólares se destinaron a las inversiones acometidas en Argelia. CEPESA entiende que los gastos e ingresos financieros derivados de estos préstamos específicos que solicitó para cubrir las necesidades de financiación del EP, deben ser imputados íntegramente al EP hasta el momento de su amortización.

Pues bien, debemos aceptar el planteamiento de la recurrente en cuanto a que, una vez amortizados los préstamos correspondientes a inversiones realizadas en la EP, no consta que los restantes préstamos del grupo guarden correlación con ingresos de la EP, fundamentalmente porque consta en autos que las inversiones que se realizan desde el año 2005 en adelante, son muy inferiores a la caja generada cada año por lo que la entidad no necesite financiarse para llevarlas a cabo.

Tercero.

El siguiente extremo que debemos examinar es el relativo al cálculo de la reversión de la provisión de cartera fiscalmente computable correspondiente al año 2005.

Según el recurrente, en el año 2005, la provisión de cartera aplicada tiene efectos fiscales como consecuencia de la recuperación del valor teórico de su filial Quebec Inc., calculada conforme al método avalado por el TEAC para el período 2000-2004, es decir, homogeneizada conforme al PGC español y aplicando los tipos de cambio vigentes. Por tanto, el importe a computar como reversión tributable se calcula, a juicio del actor, partiendo del saldo contable de la aplicación de la provisión de cartera, pero homogeneizando la variación de valor teórico positiva a PGC español y considerando los tipos de cambio aplicables.

La Inspección tiene en cuenta que el valor de la sociedad QUÉBEC INC a 31 de diciembre de 2004 ha sido calculado incluyendo la homogeneización solicitada (con independencia de que no haya sido posible una mayor deducción fiscal por aplicarse el límite de la provisión efectivamente contabilizada). Este valor de la participación a 31 de diciembre de 2004 es comparado con el valor homogeneizado a 31 de diciembre de 2005, que recoge la recuperación del tipo de cambio del euro canadiense frente al euro. Concluye la Inspección que existe una recuperación del valor de la participación que implica que la totalidad de la dotación contable debe

revertir en el ejercicio 2005 (de hecho, la recuperación alcanza la totalidad de la depreciación de la participación que había calculado la Inspección a 31 de diciembre de 2004 y que no había sido considerada íntegramente deducible en dicho ejercicio por operar el límite del registro contable de la provisión). En consecuencia, la Inspección propone para el Impuesto de Sociedades 2005, un ajuste positivo de 4.274.105,91 €, equivalente a la diferencia entre toda la provisión contable registrada a 31 de diciembre de 2004 (4.648.000 € y el ajuste efectivamente practicado por la sociedad). Este mismo criterio es empleado en la regularización de los ejercicios 2006 y 2007

A 31 de diciembre de 2004 se había dotado la provisión por un importe total de 33.020.524,00 €, resultando deducible por 14.379.369,91 € y habiéndose producido ajustes positivos por una cuantía total de 18.641.154,09 €.

En definitiva, el obligado tributario ha declarado en 2005 un ingreso fiscal de 10.105.264,00 euros por la reversión de la provisión contable de QUEBEC INC, y la Inspección considera que el ingreso fiscal debe ser toda la provisión contable que había sido deducible fiscalmente hasta el ejercicio 2004, es decir 14.379.369,91 euros.

El artículo 12.3 del RDL 4/2004, dispone:

"3. 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."

El artículo 19.6 del mismo Texto Legal, establece:

"(...) 6. La recuperación del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma."

Durante los ejercicios 2005 a 2007 la sociedad mantuvo una participación del 100% en QUEBEC INC, sociedad residente en Canadá, que tiene como activo relevante una participación del 51% en INTERQUISA CANADA LP, también residente en Canadá. INTERQUISA realizó tanto en estos ejercicios como en los anteriores, dotaciones y reversiones a la provisión contable, así como ajustes positivos y negativos en el Impuesto sobre Sociedades por este concepto.

En el cálculo del valor de la participación en QUÉBEC INC al inicio y al final del ejercicio 2005, la Inspección ha empleado los criterios aplicados en ejercicios anteriores que fueron sostenidos por la actora y confirmados por el TEAC, esto es, la valoración resultante de aplicar los tipos de cambio vigentes en cada momento sobre el valor contable en moneda canadiense del patrimonio de la sociedad, homogeneizado de acuerdo con la normativa española y teniendo en cuenta su participación en la sociedad INTERQUISA CANADA.

En resumen, la Inspección considera que el tratamiento fiscal de la provisión en los ejercicios 2005 a 2007 debe realizarse atendiendo al resultado de la regularización consecuencia de la Resolución del TEAC de 3 de marzo de 2010, RG 00/7083/08 y acumuladas, esto es, existiendo un límite fiscal a la depreciación que viene dado por la efectiva contabilización de la provisión.

Los cálculos realizados por la Administración son respaldados por lo dispuesto en el artículo 19.6 del RDL 4/2004.

El cambio de criterio que alega la recurrente respecto de los ejercicios anteriores, se justifica en cuanto el TEAC acogió las posiciones del sujeto pasivo respecto del cálculo que nos ocupa en tales ejercicios.

Cuarto.

La siguiente cuestión es la relativa a la regularización derivada de las deducciones consignadas por el grupo fiscal en concepto de actividades de I+D+i. La inspección ha considerado que determinados proyectos que

el grupo fiscal ha considerado susceptibles de generar la referida deducción en cuota, no cumplen los requisitos establecidos en el art. 35 TRLIS.

Este precepto dispone:

"1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

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. (...)

2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.

La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

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, 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.

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 el párrafo b) 1º siguiente, con independencia de los resultados en que culminen. (...)

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, 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 el párrafo 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."

La inspección ha considerado que determinados proyectos que el grupo fiscal ha considerado susceptibles de generar la referida deducción en cuota, no cumplen los requisitos establecidos en el art. 35 TRLIS, por no haberse aportado documentación suficiente sobre sus características técnicas o no ser esta adecuada a su calificación como gasto de I+D. Aplica, por tanto, el artículo 105 de la LGT y deniega la deducción.

En primer lugar, debemos señalar que la sociedad acepta la reducción de la deducción de las cantidades deducidas en los proyectos Tratamiento de efluentes y aprovechamiento C4, por lo tanto, la controversia se mantiene respecto de los demás proyectos.

En segundo lugar, y respecto al proyecto "Desarrollo de un nuevo proceso de producción de Ácido Tereftálico Purificado", desarrollado por Cepsa Química S.A., fue objeto de concesión de ayuda por la Secretaría General de Industria, Dirección General de Desarrollo Industrial, con fundamento en el Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica. Ello constituye un indicio de calificación del proyecto como I+D+i, frente al cual la Administración no aporta una valoración técnica, emitida por técnico en la materia, que contradiga tal carácter. Por otra parte, y respecto de este proyecto, el informe de la Secretaria de Estado de Universidades, Investigación, Desarrollo e Innovación, emitido a solicitud de esta Sala y unido a autos, concluye:

"Las actuaciones realizadas supondrían una mejora tecnológica subjetiva para la empresa, y por tanto se podrían calificar como INNOVACIÓN TECNOLÓGICA (IT)."

Debemos pues aceptar, respecto de este proyecto, la deducción correspondiente.

Respecto a los restantes proyectos, el informe antes citado señala que resulta imposible la emisión de la opinión solicitada, por diferentes defectos de la documentación.

Respecto de estos proyectos, el TEAC, en la Resolución impugnada, realiza la siguiente clasificación:

"a) No se aporta documentación acreditativa ni del contenido ni de los gastos correspondientes a los proyectos. Esta circunstancia afecta a los proyectos 50121, 50122, 50132, 60121, 6122, 60132, 70122, 70132, 80122 y 80132 de CEPESA y al proyecto 51028 de CEPESA ESTACIONES DE SERVICIO. No habiéndose acreditado por parte del obligado tributario el cumplimiento de ninguno de los requisitos para acogerse a la deducción controvertida, debe confirmarse la regularización inspectora en este punto.

b) Se aporta documentación insuficiente para la calificación de los proyectos como I+D así como para la comprobación de la efectiva aplicación de los gastos a los proyectos individualizados.

b.1) Proyecto 50120, 60120 y 70120 de CEPESA. En las Actas de disconformidad de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 se hace constar que se aporta una única memoria o informe comprensivo de todos los subproyectos relativos a estudios e investigaciones realizados en la Planta Piloto de Cepsa, que se describen de forma genérica y respecto de los cuales se señalan unas "conclusiones" igualmente genéricas que se remiten en ocasiones a posibles estudios posteriores complementarios. Algunos de estos estudios comparan características de productos existentes en el mercado. En ningún lugar de la documentación aportada se ofrece información sobre objetivos, descripción técnica, plan de trabajo y metodología e identificación de innovaciones tecnológicas del proyecto y tecnología a aplicar. Tampoco existe para estos proyectos ni imputación individualizada de gastos a los proyectos, ni identificación del equipo técnico e inversiones en aparatos y equipos. Todas estas circunstancias han llevado a la Inspección a negar a dicha documentación la posibilidad de constituirse en acreditación suficiente de la existencia de un proyecto de investigación y desarrollo, en una calificación documental para la que, a juicio de este Tribunal Central, los actuarios están perfectamente cualificados en la medida en que a la vista de la misma no pueden comprobarse los requisitos mínimos exigidos por el art. 35 TRLIS para la práctica de la deducción. Al mismo tiempo, la Inspección verifica que aun cuando se admitiese la existencia de investigaciones susceptibles de ser calificadas como innovación tecnológica, no existe una clara identificación de gastos por proyecto de los

admitidos en el art. 35.2.b) TRLIS como posible base de la deducción. Resulta evidente que la calificación de la Inspección no se basa en el juicio técnico del proyecto sino en defectos en la documentación observada, habida cuenta de que se admite la deducción correspondiente para el proyecto 80120, de denominación similar, que ha obtenido la calificación Proyecto de I+D por el CDTI y que comienza, de acuerdo con la documentación aportada, el día 1 de febrero de 2008. Debe por ello confirmarse la regularización inspectora en este punto.

b.2) Proyecto xx121 Hidrotratamiento de CEPESA. Tal y como señalan las Actas de disconformidad de los ejercicios 2005 y 2006, para los mismos no se presenta documentación alguna referente a este código de proyecto. No se formulan alegaciones en esta instancia en relación con estos ejercicios. Para el ejercicio 2008 se aporta documentación suficientemente detallada, en términos idénticos al proyecto 80120 antes comentado, que permite a la Inspección aceptar la deducción por I+D para el mismo. Sin embargo, para el ejercicio 2007 se aporta un informe sobre la existencia de estudios descritos de forma genérica y sin imputación de costes. El Acta de disconformidad para este ejercicio, a la vista de la documentación aportada, concluye que en dos casos se trata de estudios de distintos productos ya existentes en el mercado y en tres supuestos en análisis de información que podrían ser calificados como innovación tecnológica. No obstante, no existe desglose alguno de costes imputado a estos estudios, por lo que no resulta posible considerar acreditados los requisitos exigibles para acogerse a la referida deducción por este ejercicio 2007. Debe por ello confirmarse la regularización inspectora en este punto.

b.3) Proyecto xx123 de CEPESA. Ni se aportan memorias específicas de estos proyectos ni tampoco desglose de gastos correspondientes a los mismos. La documentación aportada como justificación de este proyecto consiste en una descripción genérica de trabajos realizados, así como Actas notariales en las que representantes de la empresa manifiestan la existencia de trabajos de investigación bajo las denominaciones "Síntesis de SAPO-11" y "Trabajos de tratamientos a extractos de furfural vía reextracción con disolventes período 2000-2006". Esta falta de acreditación documental lleva a la Inspección a considerar improcedente la deducción practicada por este proyecto en los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008. Debe por ello confirmarse la regularización inspectora en este punto.

b.4) Proyecto xx126 de CEPESA. Comprende varios subproyectos, de los cuales la Inspección admite como base de deducción para los ejercicios 2005, 2006 y 2007 aquellos para los que se ha obtenido certificación del CDTI en los ejercicios objeto del certificado y alguna de las actuaciones realizadas con anterioridad en relación a los mismos, según datos facilitados por la entidad. La regularización inspectora para estos subproyectos se basa, exclusivamente, en la naturaleza de alguno de los gastos imputados por el obligado tributario a los mismos, que se estiman inadecuados para constituir base de la misma, en una labor comprobadora perfectamente adecuada a las competencias técnicas de la Inspección. En cuanto a los subproyectos rechazados, el motivo de dicho rechazo no es la calificación técnica de los mismos por parte de la Inspección, sino la falta de justificación documental referente a los mismos, aportándose una escritura pública de manifestaciones sobre los mismos que no resulta ni justificativa de los gastos ni del cumplimiento de los requisitos del art. 35 TRLIS. Debe por ello confirmarse la regularización inspectora en este punto.

b.5) Proyecto xx128 de CEPESA. El rechazo de la deducción para los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008 se produce a la vista de la documentación aportada, un documento explicativo sobre los "Trabajos y estudios exploratorios de Refino" realizados durante el período 2004-2008. Tal y como manifiesta la Inspección en las Actas de disconformidad, no se acredita la existencia de un proyecto de investigación, sino que se describe un área de trabajo. No se aporta memoria técnica ni desglose de gastos. La Inspección manifiesta que aun cuando pudiese valorarse esta actividad como susceptible de generar la deducción por innovación tecnológica, la falta de identificación de gastos impide considerar su aplicación. No existe en consecuencia, calificación técnica alguna por parte de la Inspección, sino una mera constatación de la falta de acreditación de los requisitos exigidos por la normativa para aplicar la deducción del art. 35 TRLIS. Debe por ello confirmarse la regularización inspectora en este punto.

b.6) Proyecto 50378 de CEPESA, es rechazado por la Inspección exclusivamente para el ejercicio 2005, lo que a juicio del reclamante constituye una incoherencia en el tratamiento dado al mismo por los actuarios. La documentación aportada incorpora la calificación fiscal del proyecto por el CDTI como proyecto de I+D señalándose como fecha de inicio el 26 de junio de 2006, así como una memoria técnica del mismo con detalle de objetivos, metodología, costes y recursos empleados. Sin embargo, para el ejercicio 2005 se aporta documentación descriptiva de las denominadas "etapas completadas en período enero-diciembre 2005", en el que se manifiesta haber mantenido reuniones técnicas para establecer bases del proyecto, realizado un estudio bibliográfico, contactos con asesor y diseño y construcción de planta piloto. No se aporta documentación

acreditativa de gastos incurridos en esta etapa ni memoria técnica, por lo que la Inspección considera la existencia, en todo caso, de actividades preparatorias que no pueden calificarse como I+D. La incompleta documentación aportada no permite a la Inspección la verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 35 TRLIS, por lo que no puede hablarse de calificación técnica que exceda de su competencia profesional. Debe por ello confirmarse la regularización inspectora en este punto.

b.7) Proyectos correspondientes a CEPESA ESTACIONES DE SERVICIO. Todos ellos son calificados por el obligado tributario como Proyectos de innovación tecnológica. El artículo 35 TRLIS, tras definir en su apartado 2 la innovación tecnológica como actividad cuyo resultado sea la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o la mejora sustancial de los ya existentes, incorpora a su apartado 3 una serie de exclusiones a esta calificación fiscal entre las que se encuentran, entre otras: los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos; modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes; 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 innovación; o establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización. Se tratan todos ellos de conceptos claros, lo que conlleva a que en muchas ocasiones la identificación de actividades concretas con estas exclusiones de la normativa fiscal no precisa de conocimientos técnicos específicos, sino que puede ser objeto de un juicio razonado por parte de la Inspección. Este juicio puede ser, evidentemente, cuestionado por el obligado tributario, pero en este punto no cabe un reproche a priori de la falta de capacidad para realizar esta asimilación de actividades con los supuestos concretos de exclusión del art. 35.3 TRLIS, sino en todo caso una argumentación razonada que permita a la Inspección, o en este caso a este Tribunal Central, considerar que existen errores en dicho proceso de asimilación. Esto no es lo que ocurre en el presente supuesto, en que el obligado tributario se limita a cuestionar la capacidad técnica de la Inspección sin hacer mención, en su escrito de alegaciones, a las concretas exclusiones de determinados proyectos de innovación tecnológica, que han sido debidamente justificadas en las correspondientes Actas de disconformidad.

Este Tribunal Central ha podido constatar que la naturaleza de las actividades descritas por la Inspección permite asimilarlas fácilmente a los supuestos de exclusión del art. 35.3 TRLIS, sin necesidad de conocimientos técnicos específicos. Se trata de adaptaciones de las instalaciones y procesos de comercialización llevadas a cabo por CEPESA ESTACIONES DE SERVICIO, como un sistema de envío on line de información entre la central y las estaciones de servicio, mejoras en los TPV, incorporación de video y sonido a los surtidores para informar de nuevos productos, diseño de nuevos aseos o instalación cámaras lectoras de matrículas para evitar impagados, por citar aquí algunos ejemplos. En consecuencia, procede confirmar este punto de la regularización inspectora para todos los ejercicios afectados.

b.8) Proyectos correspondientes a PETROQUIMICA ESPAÑOLA SA. La regularización no se deriva de una calificación técnica del contenido de los proyectos, para los que se ha aportado diversa documentación que la Inspección ha aceptado como acreditación del derecho a practicar la correspondiente deducción por I+D. La Inspección ha procedido a comprobar los gastos imputados a cada uno de ellos, desestimando como base de deducción aquellos que no se ajustaban a los requisitos establecidos por la normativa. No se realiza para estos proyectos alegación específica alguna en cuanto a este aspecto de la regularización, por lo que debe atenderse a la alegación genérica de falta de competencia técnica de la Inspección, debe confirmarse la regularización en este punto estando por ser ésta última competente para el referido proceso de calificación de gastos como base de la deducción. Debe por ello confirmarse la regularización inspectora en este punto.

b.9) Proyectos de I+D desarrollados por PRODUCTOS ASFALTICOS SA. El denominado "Normativa Europea 2005-2008" consiste en trabajos que pretenden desarrollar la normativa europea sobre asfaltos en materia de especificaciones y evaluación de productos. La Inspección concluye que un estudio de desarrollo normativo no constituye el objeto de un proyecto de I+D. En la descripción del proyecto se afirma expresamente que su objetivo es evaluar y modificar los productos afectados para cumplir con la normativa. Este pronunciamiento no procede de un especial conocimiento técnico sobre la materia objeto del estudio, por lo que no resulta aquí invocable la alegación genérica de falta de capacitación técnica para este punto de la regularización. En el proyecto "Betún Caucho", en la documentación analizada se señala como objetivo impulsar en España el caucho NFU procedente de neumáticos fuera de uso. La Inspección determina que el desarrollo de este tipo de neumáticos es impulsado por la administración con la aprobación del Plan Nacional de Neumáticos 2001-2006, tratándose por ello de un producto ya existente en el mercado que es desarrollado y comercializado por PRODUCTOS ASFALTICOS SA a partir de 2004. La conclusión obtenida por la Inspección se desprende, a juicio de este Tribunal Central, de la mera lectura de la breve descripción del proyecto incorporada al expediente, sin

requerirse especiales conocimientos técnicos para su asimilación con el concepto de innovación tecnológica. La naturaleza de los gastos imputados a este proyecto impide a la Inspección considerar la aplicación de la deducción por este segundo concepto. En cuanto al resto de proyectos (Betún anti-fisuras con alto contenido en polímero, Betunes multigrado, Emulsiones de alto poder de penetración, Betún polimerizable, betunes para reciclado, emulsión termo-adherente con ligantes activados), la lectura de la breve descripción del contenido de cada uno de ellos, que constituye la única documentación aportada, permite a la Inspección determinar que o bien se trata de la mejora de productos ya comercializados o bien constituyen estudios tendentes a obtener nuevos productos, considerando como tales aquellos cuyas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad, lo que constituye en todo caso un supuesto de innovación tecnológica en los términos del art. 35.2 TRLIS. Lo sucinto de la documentación aportada impide a la Inspección apreciar la existencia de proyectos de investigación tendentes a obtener nuevos conocimientos originales o superior comprensión en el ámbito tecnológico, circunstancia que debe ser debidamente acreditada por el obligado tributario para acogerse a la deducción por I+D. Por otra parte, este Tribunal Central ha podido constatar que no se aporta un desglose de gastos individualizado por proyecto, siendo los únicos costes individualizados los de personal, que no pueden constituir base de deducción de una eventual deducción por innovación tecnológica. Todas estas conclusiones se obtienen de la mera lectura de la escasa documentación incorporada al expediente, sin que sea posible calificarlas como aplicación de unos especiales conocimientos técnicos de los que la Inspección carecería, a juicio de la reclamante, por lo que debe desestimarse esta alegación confirmando en este punto la regularización inspectora.

b.10) Proyectos de innovación tecnológica desarrollados por PRODUCTOS ASFALTICOS SA. Tal y como hace constar la Inspección en las Actas de disconformidad de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008, en todos ellos la entidad consigna un determinado importe como base de deducción sin identificar a qué conceptos de innovación tecnológica corresponden ni cuál es su importe concreto. Por otra parte, se constata que el importe de las subvenciones no minorra la base de deducción por este concepto, sino que la incrementa. En cuanto a los denominados UNO e ISO 9001 y UNO E ISO 14001, que inicialmente habían sido calificados por el obligado tributario como de I+D y que tras la puesta de manifiesto del expediente la entidad recalifica como de innovación tecnológica, se aporta únicamente un desglose de gastos de personal que no son susceptibles de generar la deducción por este concepto. Todo ello lleva a la Inspección a no considerar acreditado el derecho a practicar las deducciones controvertidas por este concepto, sin que para ello deba realizar calificación técnica alguna, por lo que debe confirmarse este punto de la regularización."

En el análisis de los distintos proyectos, debemos partir de la doctrina que en relación con la "carga de la prueba", en materia de deducción por I+D+i, ha elaborado el Tribunal Supremo, que por su reiteración es innecesaria citarla, en el sentido siguiente: la regularización tributaria sólo puede basarse en un informe técnico, a cargo de la Administración, que acredite, que no nos encontramos ante una actividad de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la ley, siendo entonces cuando el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido.

Pues bien, aplicando esta doctrina al supuesto de hecho que contemplamos, debemos distinguir:

1.- Supuestos en que no se aporta documentación acreditativa ni del contenido ni de los gastos correspondientes a los proyectos. Esta circunstancia afecta a los proyectos 50121, 50122, 50132, 60121, 6122, 60132, 70122, 70132, 80122 y 80132 de CEPSA y al proyecto 51028 de CEPSA ESTACIONES DE SERVICIO.

En estos casos, la ausencia absoluta de documentación acreditativa del contenido y gastos del proyecto, hace innecesaria una labor técnica encaminada a desvirtuar la idoneidad de dicho proyecto, puesto que no existe indicio probatorio alguno por parte del interesado, y ello, por aplicación del artículo 105 de la LGT.

Esta falta de prueba no ha sido subsanada ante esta Sala, como resulta del informe de la Secretaria de Estado de Universidades, Investigación, Desarrollo e Innovación, ya citado.

2.- Proyecto 50120, 60120 y 70120 de CEPSA. En el que se aporta una única memoria o informe comprensivo de todos los subproyectos relativos a estudios e investigaciones realizados en la Planta Piloto de Cepsa, que se describen de forma genérica y respecto de los cuales se señalan unas "conclusiones" igualmente genéricas que se remiten en ocasiones a posibles estudios posteriores complementarios. Algunos de estos estudios comparan características de productos existentes en el mercado.

En este caso existe documentación concerniente al proyecto cuya idoneidad ha de ser examinada por un técnico, lo cual no se ha realizado en sede inspectora. Por ello no podemos aceptar la legalidad de la denegación de la deducción.

3.- Proyecto Hidrotratamiento de CEPESA. Para el ejercicio 2007 se aporta un informe sobre la existencia de estudios descritos de forma genérica y sin imputación de costes. En este caso, existiendo documentación es necesario un informe técnico para la determinación de su idoneidad.

Para los ejercicios 2005 y 2006, no se presenta documentación alguna referente a este proyecto por lo que es innecesario informe técnico alguno.

4.- Proyecto xx123 de CEPESA. Ni se aportan memorias específicas de estos proyectos ni tampoco desglose de gastos correspondientes a los mismos. La documentación aportada como justificación de este proyecto consiste en una descripción genérica de trabajos realizados, así como Actas notariales en las que representantes de la empresa manifiestan la existencia de trabajos de investigación bajo las denominaciones "Síntesis de SAPO-11" y "Trabajos de tratamientos a extractos de furfural vía reextracción con disolventes período 2000-2006".

Ante un indicio probatorio es necesario el correspondiente informe técnico.

5.- Proyecto xx126 de CEPESA. Comprende varios subproyectos, de los cuales la Inspección admite como base de deducción para los ejercicios 2005, 2006 y 2007 aquellos para los que se ha obtenido certificación del CDTI en los ejercicios objeto del certificado y alguna de las actuaciones realizadas con anterioridad en relación a los mismos, según datos facilitados por la entidad. La regularización inspectora para estos subproyectos se basa, exclusivamente, en la naturaleza de alguno de los gastos imputados por el obligado tributario a los mismos, que se estiman inadecuados para constituir base de la misma, en una labor comprobadora perfectamente adecuada a las competencias técnicas de la Inspección. En cuanto a los subproyectos rechazados, el motivo de dicho rechazo no es la calificación técnica de los mismos por parte de la Inspección, sino la falta de justificación documental.

En este caso tampoco es necesario informe técnico porque se trata, o bien de gastos no deducibles o bien de ausencia de documentación.

6.- Proyecto xx128 de CEPESA. El rechazo de la deducción para los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008 se produce a la vista de la documentación aportada, un documento explicativo sobre los "Trabajos y estudios exploratorios de Refino" realizados durante el período 2004-2008. Tal y como manifiesta la Inspección en las Actas de disconformidad, no se acredita la existencia de un proyecto de investigación, sino que se describe un área de trabajo. No se aporta memoria técnica ni desglose de gastos. La Inspección manifiesta que aun cuando pudiese valorarse esta actividad como susceptible de generar la deducción por innovación tecnológica, la falta de identificación de gastos impide considerar su aplicación.

Se trata de un supuesto de inconcreción de gasto lo que hace inviable la deducción.

7.- Proyecto 50378 de CEPESA, es rechazado por la Inspección exclusivamente para el ejercicio 2005, lo que a juicio del reclamante constituye una incoherencia en el tratamiento dado al mismo por los actuarios. La documentación aportada incorpora la calificación fiscal del proyecto por el CDTI como proyecto de I+D señalándose como fecha de inicio el 26 de junio de 2006, así como una memoria técnica del mismo con detalle de objetivos, metodología, costes y recursos empleados. Sin embargo, para el ejercicio 2005 se aporta documentación descriptiva de las denominadas "etapas completadas en período enero-diciembre 2005", en el que se manifiesta haber mantenido reuniones técnicas para establecer bases del proyecto, realizado un estudio bibliográfico, contactos con asesor y diseño y construcción de planta piloto. No se aporta documentación acreditativa de gastos incurridos en esta etapa ni memoria técnica, por lo que la Inspección considera la existencia, en todo caso, de actividades preparatorias que no pueden calificarse como I+D.

No existiendo acreditación de gastos, no es posible aceptar la deducción, sin que ello tenga relación con la naturaleza del proyecto, por lo que no es necesario informe técnico sobre el mismo, no es admisible la deducción al no acreditarse los gastos deducidos.

8.- Proyectos correspondientes a CEPESA ESTACIONES DE SERVICIO. Todos ellos son calificados por el obligado tributario como Proyectos de innovación tecnológica.

En este caso es necesario el correspondiente informe técnico, pues la calificación de esfuerzo rutinario para introducir mejoras, solo puede realizarse sobre la base de un estudio técnico del proyecto.

9.- Proyectos correspondientes a PETROQUIMICA ESPAÑOLA SA. La regularización no se deriva de una calificación técnica del contenido de los proyectos, para los que se ha aportado diversa documentación que la Inspección ha aceptado como acreditación del derecho a practicar la correspondiente deducción por I+D. La

Inspección ha procedido a comprobar los gastos imputados a cada uno de ellos, desestimando como base de deducción aquellos que no se ajustaban a los requisitos establecidos por la normativa.

En este caso se trata de la calificación de los gastos, que no encierra componente técnico respecto del carácter de I+D+i del proyecto, sino la aplicación de las normas tributarias respecto de los gastos.

10.- Proyectos de I+D desarrollados por PRODUCTOS ASFALTICOS SA. El denominado "Normativa Europea 2005-2008" consiste en trabajos que pretenden desarrollar la normativa europea sobre asfaltos en materia de especificaciones y evaluación de productos. La Inspección concluye que un estudio de desarrollo normativo no constituye el objeto de un proyecto de I+D. En la descripción del proyecto se afirma expresamente que su objetivo es evaluar y modificar los productos afectados para cumplir con la normativa.

En este caso concurre un elemento técnico cuya valoración escapa a la Inspección de Tributos y requiere de correspondiente informe de un experto.

11.- Proyectos de innovación tecnológica desarrollados por PRODUCTOS ASFALTICOS SA. Tal y como hace constar la Inspección en las Actas de disconformidad de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008, en todos ellos la entidad consigna un determinado importe como base de deducción sin identificar a qué conceptos de innovación tecnológica corresponden ni cuál es su importe concreto.

La denegación de la deducción deriva de la indeterminación del gasto lo que supone la aplicación de normas tributarias, desconectadas de la valoración técnica del proyecto.

Quinto.

El siguiente aspecto controvertido se encuentra la pretensión del obligado tributario de que parte de las rentas negativas generadas en ejercicios anteriores por CEPESA COLOMBIA SA sean imputadas a su actividad en España, frente a la postura de la Inspección que ha considerado que todas ellas se han generado en Colombia y en consecuencia son imputables al EP Colombia, al no existir activos, personal o actividad en España y desarrollarse toda la actividad en aquel territorio.

1.- la imputación de los gastos de ampliación de capital a la sucursal de CEPESA COLOMBIA.

La recurrente sostiene en su demanda:

"CEPSA realizó en 2008 una ampliación de capital en sede de CEPESA COLOMBIA, S.A. de 515.151.515,15 € y como consecuencia de dicha ampliación y por imperativo legal en España vigente en el momento de dicha ampliación de capital, tuvo que liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de Operaciones Societarias (en adelante OS) en la Comunidad de Madrid, cuyo tipo impositivo era del 1% del capital ampliado, esto es, 5.151.515,16 €.

Dado que es un gasto derivado de la ampliación de capital en la empresa española (y no de la actividad del EP, CEPESA COLOMBIA, S.A.) como entidad dependiente del grupo de consolidación fiscal imputó y se dedujo el gasto del OS en su Impuesto sobre Sociedades español."

La Inspección y el TEAC entienden que dicho gasto de ampliación de capital se debe imputar al EP y, por tanto, no es fiscalmente deducible en España.

La Inspección considera que este gasto es imputable al EP Colombia dado que la finalidad de la ampliación fue financiar la adquisición del bloque Caracara, que se encuentra en producción y está emplazado en el centro de Colombia.

Desde esta perspectiva, la correlación de ingresos y gastos respecto a esta ampliación de capital, se residencia en sede de la EP colombiana. De ello debemos concluir que todos los gastos consecuencia de la ampliación son imputables a la EP, aun cuando los gastos se hayan producido en España.

El artículo 22 del RDL 4/2004 establece:

"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."

El artículo 7.2 del Convenio suscrito entre España y Colombia para evitar la doble imposición, que dispone:

"Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, 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 de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratarse con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente."

Es cierto, como dice la actora en su demanda, que el citado precepto no impone que los activos y pasivos, ingresos y gastos estén afectos funcionalmente a la actividad de la sucursal. Establece que la casa matriz y la sucursal deben ser tratadas como entidades independientes. Pero esta separación no impide imputar a cada una de ellas los gastos que le corresponden, y que son aquellos vinculados a ingresos y gastos, y en el caso de la ampliación de capital, esta se realiza en favor de la EP colombiana, por lo que a ellas corresponden los gastos a efectos fiscales.

Pues bien, la entidad matriz CEPESA se endeuda con el Banco de Santander para obtener financiación con la que asumir la ampliación de capital y prima de emisión de CEPESA COLOMBIA, empleando la sociedad los fondos así obtenidos para la adquisición por el EP Colombia de una explotación en aquel país. Señala la Inspección que de haber sido CEPESA COLOMBIA SA quien hubiese asumido directamente la obtención de financiación para dicha adquisición, cualquier coste o gasto financiero y jurídico derivado de esa operativa hubiese debido ser repercutida al EP Colombia.

2.- Sobre la imputación de los gastos de explotación a la sucursal de CEPESA COLOMBIA, S.A. Refleja la recurrente en su demanda, los gastos respecto de los que existe controversia:

"a.- Gastos de la oficina de Cepsa Colombia en Madrid, en la calle Ribera del Loira 50 (donde se desarrollaron las propias actuaciones de Inspección) donde tiene su domicilio social: incluyen gastos imputados por su matriz CEPESA arrendataria de dichas oficinas, gastos de teléfono, agua y luz de la misma, etc...

b.- Gastos incurridos por empleados de la sociedad CEPESA EP S.A. que es la sociedad del grupo CEPESA que concentra al personal especializado del negocio de Exploración y Producción, el cual realiza funciones de control sobre la actividad de la Sucursal en Colombia en beneficio de la casa matriz española (los gastos de asistencia técnica prestados a la Sucursal se imputan directamente a ésta en virtud del correspondiente contrato de servicios).

c.- Sueldos y salarios pagados a un empleado español en 2008.

d.- Gastos propios de la existencia y funcionamiento de una sociedad española, como los gastos de la auditoría de cuentas anuales españolas (la sucursal tiene su propio informe de auditores de acuerdo con normas contables colombianas y que realiza a su propio coste), gastos de notaría en España y de depósito de cuentas en el Registro Mercantil de Madrid y publicaciones en el BORME español, obligaciones todas ellas consustanciales a cualquier sociedad española, independientemente de la actividad que realice y a dónde se localicen sus principales activos."

Respecto a estos gastos, también se encuentran vinculados a los ingresos de la EP colombiana, por lo que debemos llegar a la conclusión de que son imputables a dicha EP.

3.- Sobre la imputación de los resultados financieros a la sucursal de CEPESA COLOMBIA, S.A.

La recurrente sostiene que determinados gastos e ingresos financieros (intereses correspondientes a préstamos y cuentas corrientes con empresas del grupo y terceros) deben imputarse exclusivamente a España al impedir la normativa colombiana que la sucursal sea titular jurídico de cuentas nominadas en moneda diferente al peso colombiano. De esta forma, el obligado tributario solicita la imputación a España de un rendimiento negativo de 3.644.934,00 €, calculando esta cuantía, básicamente, como diferencia entre los ingresos financieros por las

cuentas situadas en España y gastos por diferencias de cambio al estar las cuentas nominadas en euros y la contabilidad del EP en dólares. Y correlativamente, solicita el Incremento del resultado positivo imputable al EP Colombia por una cuantía equivalente.

La Inspección ha verificado que "que todos los importes de los créditos participativos otorgados por empresas del grupo sostienen la actividad del EP en Colombia, dado que es la única actividad realizada por CEPESA COLOMBIA SA, por lo que la amortización debe considerarse realizada desde el EP siendo el paso por cuentas situadas en España un mero tránsito por los motivos expuestos por la propia entidad."

Respecto a esta cuestión debemos considerar:

a.- la atribución del resultado a un establecimiento permanente no se realiza atendiendo a la efectiva contabilización de ingresos y gastos, sino a la afectación de los mismos por su naturaleza,

b.- la invocada intervención de personal de la casa central para la efectiva disposición sobre esas cuentas, pudiera determinar la existencia de servicios o gestiones imputables al resultado de la sucursal,

c.- la Inspección recoge expresamente que el motivo de que existan determinadas cuentas fuera del territorio colombiano es que la legislación colombiana no permite a las sucursales del sector hidrocarburos tener cuentas ni realizar cobros o pagos en dólares o euros, cobrando la entidad el importe de la venta de crudo en dólares,

d.- la existencia de saldos procedentes de la venta de crudo, coincidimos con la Inspección en que esta circunstancia viene a confirmar la afectación de las cuentas a la actividad empresarial desarrollada por el EP Colombia, a la vista de la necesaria localización de estas cuentas fuera de territorio colombiano por el imperativo normativo antes expuesto.

De ello resulta que no estamos ante la repatriación de tesorería sino ante una afectación a la EP de Colombia de determinadas cuentas fuera de territorio colombiano por razones legales.

4.- Sobre la posibilidad de minorar la base imponible de CEPESA COLOMBIA, S.A.

La recurrente entiende que parte de las rentas negativas generadas en ejercicios anteriores por CEPESA COLOMBIA SA sean imputadas a su actividad en España, frente a la postura de la Inspección que ha considerado que todas ellas se han generado en Colombia y en consecuencia son imputables al EP Colombia, al no existir activos, personal o actividad en España y desarrollarse toda la actividad en aquel territorio.

En primer lugar, la contratación de personal en el año 2008, que no afecta a las rentas generadas en ejercicios anteriores, y, en segundo lugar, por las razones antes expuestas, las rentas negativas han sido generadas en Colombia, por lo que deben imputarse a la EP.

Sexto.

La siguiente cuestión que se plantea en la demanda es la relativa al ajuste de primera aplicación relativo a las existencias.

Con fecha 1 de enero de 2008 entró en vigor el Nuevo Plan General de Contabilidad Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, de aplicación a todas las empresas. El nuevo PGC estableció en el apartado 10^a de las normas de registro y valoración, en el punto 1.3 2 Métodos de asignación de valor, lo siguiente: "Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considera lo más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares."

Las compañías del grupo Cepsa hasta la entrada en vigor del nuevo PGC utilizaban el método LIFO (Last-in, First-out, que asume que los últimos bienes que se han comprado serán los primeros en venderse) para valorar sus existencias, el cual deja de ser admitido en el nuevo PGC.

Señala la recurrente que todas las compañías del grupo Cepsa tienen existencias intercambiables entre sí, es decir, las existencias corresponden a petróleo y sus derivados (asfaltos, lubricantes, gasolinás), que son líquidos en los cuales no se pueden distinguir qué existencia es cada una, sino que se mezclan en tanques, por lo que no se pueden individualizar, ni siquiera por partidas, únicamente son identificables por tipo de producto.

Según se recoge en la demanda, las compañías del grupo Cepsa que se ven afectadas por la modificación dejan de valorar sus existencias a LIFO para pasar a valorarlas a Coste Medio (el método del precio medio o coste

medio ponderado consiste en la valoración de existencias contabilizando las variaciones entre las existencias iniciales y las finales en una empresa durante un periodo determinado).

En virtud de esta normativa, la entidad procedió a integrar para el cálculo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2008, 2009 y 2010 el apunte contra reservas contabilizado como consecuencia del cambio de valoración de existencias (por importe de 635 millones de euros), haciendo uso de la opción establecida en la DT 28 del TRLIS, antes citada.

Esta disposición establece:

"(...) El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha. (...)

- De la misma manera, la incorporación del saldo pendiente de integración también procederá en el período impositivo en que cause baja del balance cualquier elemento.

- Caso de extinción del sujeto pasivo dentro de ese plazo, el saldo pendiente se integrará en la base imponible del último período impositivo"

La Inspección procedió a regularizar el ajuste por existencias derivado de la eliminación como método de valoración del criterio LIFO en el Nuevo Plan General de Contabilidad, aplicado en el año 2008, considerando que no se podía integrar a tercios y si bien en la fecha de revisión la entidad ya había integrado la totalidad del ingreso en los años 2009 y 2010, por lo que se trata de un efecto temporal derivado de anticipar un ingreso a 2008 ya realizado en 2009 y en 2010.

La inspección considera que en el ajuste de primera aplicación relativo a las existencias, el obligado tributario no puede acogerse a la opción de integrar por terceras partes el mismo en la base imponibles, sino que, dada la rotación de existencias, el mayor valor contable de las mismas, por aplicación del nuevo PGC, ya se ha incorporado al proceso productivo (son consumidas/vendidas a lo largo del ejercicio finalizado a 31 de diciembre de 2008), en definitiva, causa baja del balance en el primer ejercicio de implantación del nuevo PGC, lo que hace inviable la opción de integración por terceras partes en la base imponible.

Establecidos en estos términos la controversia, debemos tener en cuenta, para su análisis, los siguientes aspectos:

1.- Es cierta la afirmación actora, de que la medida que permitió integrar fiscalmente a tercios los apuntes contra reservas que tengan la naturaleza de ingreso, fue pensada para no mermar la tesorería de los contribuyentes considerando que el cambio de PGC debía de perseguir una neutralidad fiscal.

2.- El sector de hidrocarburos esta obligado legalmente a mantener existencias de seguridad, que no pueden ser dispuestas por las compañías del sector, ya que se considera un sector estratégico.

3.- No resulta posible individualizar las existencias por ser fungibles, por lo que no ha existido baja en el balance de las mismas.

La actora sostiene que la expresión " la incorporación del saldo pendiente de integración también procederá en el período impositivo en que cause baja del balance cualquier elemento" de la DT 28 del TRLIS, no se refiere a las existencias sino a los elementos de inmovilizado material, ya que las existencias nunca se dan de baja en un balance, sino que se venden, transforman o incorporan al proceso productivo.

El TEAC afirma, por su parte, respecto de las existencias, que se utiliza el método o sistema especulativo de cuentas múltiples (compras, ventas y existencias). Este sistema de contabilización se caracteriza porque las salidas de existencias (baja del balance) se contabilizan por el precio de venta (valor razonable de la contrapartida a percibir), y precisamente abonando una cuenta de ingresos (subgrupo 70 del PGC) (cuentas múltiples), por lo que no se da de baja la cuenta de existencias (Grupo 3 del PGC), la cual solamente se mueve al final del ejercicio al regularizar las existencias iniciales y finales (con cargo y abono a las cuentas de los Subgrupos 61 y 71 del PGC), de tal forma que en el asiento de salida de las existencias se reconoce el ingreso que las mismas generan, pero no se reconoce el beneficio o la pérdida de la operación, quedando estos reflejados al cierre del ejercicio, una vez regularizadas las existencias iniciales y finales, por diferencia entre el precio de venta y el coste de las ventas.

En resumen, la Administración realiza una interpretación literal de la DT 28 del TRLIS, calificando a las existencias como elementos que se dan de baja del balance, entendiendo "causar baja del balance" como salida del patrimonio del sujeto en un sentido amplio.

La cuestión se centra en el análisis del concepto " cause baja del balance cualquier elemento". En su interpretación debemos considerar:

1.- La disposición transitoria 26 del TRLIS establece que los cargos o abonos a reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, resultantes de la primera aplicación del nuevo PGC, tendrán plena eficacia fiscal y se integrarán en la base imponible del Impuesto de Sociedades correspondiente al primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2008.

Esta norma contiene la regla general de la que la DT 28 es una excepción, y como tal excepción debe ser interpretada en sentido estricto.

2.- La DT 28 al referirse a cualquier elemento, no excluye ninguno de ellos.

3.- Para interpretar correctamente el término baja del balance, debemos acudir al contenido del balance según el PGC.

El artículo 4 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece:

"Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

2. Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

3. Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto, son:

4. Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

5. Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad o en una norma que lo desarrolle."

Las existencias forman parte del activo corriente y por tanto se engloban en el balance en el concepto "activos".

4.- Ciertamente, las existencias tienen su propio tratamiento contable (Grupo 3 del PGC), y se definen en la norma contable como:

"Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados.

Una cuenta que recoja existencias que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se abonará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación con cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58."

Por lo tanto, es incuestionable que las existencias se incluyen en el balance bajo el concepto de Activos.

En resumen, las existencias deben entenderse incluidas en el concepto cualquier elemento, pues es un elemento del balance, y se produce su baja del balance, en el ejercicio en que sean vendidas.

La actora sostiene que, dado que los bienes son fungibles, no es posible su individualización a efectos de determinar su baja en el balance.

No podemos aceptar esta afirmación. Es cierto que las existencias que nos ocupan son fungibles, pero son perfectamente individualizables en cuanto a su volumen y cantidad, en cuanto a la determinación del momento de su venta y correlativo ingreso.

Por último, debemos señalar que, si la excepción de la DT 28 del TRLIS tiene como finalidad atenuar el gravamen que supone para las sociedades los costes que puedan suponer los nuevos criterios de valoración contenidos en el nuevo PGC, esta finalidad carece de sentido una vez que las existencias han salido de la sociedad y se ha producido el correlativo ingreso.

El mantenimiento legalmente obligatorio de determinadas cantidades de existencias de hidrocarburos, no afecta lo anteriormente afirmado, porque una vez que ha salido el volumen considerado para aplicar los nuevos criterios de valoración, las nuevas cantidades de producto no se ven afectadas por la variación en tales criterios.

De todo ello concluimos que la Administración tributaria ha actuado conforme a una correcta interpretación de la DT 28 del TRLIS. Desde estas premisas La Inspección ha incrementado la base imponible del Impuesto de Sociedades 2008 al considerar que debe integrarse en el mismo la totalidad del importe del ajuste correspondiente a la primera aplicación del PGC por concepto de existencias, y, correlativamente, ha minorado las bases imponibles declaradas por el grupo fiscal en el Impuesto de Sociedades 2009 y 2010 por la parte del ajuste que había sido indebidamente integrado en dichos ejercicios, resultando sendas cuotas diferenciales a devolver.

De la liquidación conjunta por los tres ejercicios A23 72137826 resulta una cuota diferencial total a ingresar.

Con ello entramos a examinar la controversia sobre la liquidación de intereses.

El criterio aplicado por la Administración para el cálculo de los intereses es el siguiente:

1.- Con respecto al ejercicio 2008, solicita el ingreso de una cantidad ya ingresada en periodos posteriores -2009 y 2010-, retrotrayendo el pago al ejercicio 2008 y calculando intereses de demora a favor de Hacienda, desde julio de 2009 (fecha de presentación del Impuesto sobre Sociedades del 2008) hasta el momento de incoación del acta.

2.- En relación con el ejercicio 2009, calcula intereses de demora a favor del interesado a partir de enero de 2011, para la devolución de las cantidades derivadas de la regularización citada hasta el momento de incoación del Acta.

3.- De igual forma actúa para el cálculo de los intereses derivados de la regularización propuesta en la liquidación del acta correspondiente al ejercicio 2010, es decir empieza a contar los intereses a favor de Cepsa desde en enero de 2012, hasta el momento de incoación del acta.

El TEAC considera correcto este cómputo por entender que no concurren las notas definitorias de las devoluciones por ingresos indebidos, por lo que deben ser calificadas como devolución derivada de la propia técnica liquidatoria del tributo, con la peculiaridad de que ha sido reconocida en el marco de un procedimiento de comprobación.

No podemos aceptar este planteamiento exclusivamente respecto a la liquidación de intereses de la regularización que nos ocupa. Esto es, en relación a los intereses derivados de la imputación temporal de la valoración de existencias al 2008, minorando la base imponible para 2009 y 2010 como consecuencia de la denegación de fraccionamiento en tres, del nuevo valor de existencias derivado de los criterios del nuevo PGC. Las cantidades que han de devolverse por los ejercicios de 2009 y 2010, al imputarse temporalmente el mayor valor de existencias al 2008, son ingresos indebidos y se aplica el artículo 32 de la Ley General Tributaria establece que:

"Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."

Efectivamente, las cantidades minoradas en 2009 y 2010 nunca fueron debidas a la Administración, porque esa deuda correspondió al 2008.

No se trata de una devolución por la mecánica propia del impuesto (artículo 31 de la LGT) sino de una deuda tributaria no debida en tales ejercicios porque correspondía a otro distinto.

Demos reconocer el derecho de la recurrente a la liquidación de intereses, respecto a las cuantías minoradas en 2009 y 2010 por ingresos en concepto de valor de existencias, conforme a los criterios del artículo 32 de la LGT.

Séptimo.

Examinaremos ahora la cuestión relativa a la sanción impuesta.

El artículo 183.1 LGT define las infracciones tributarias como "las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

El artículo 191, tipifica la infracción tributaria en los siguientes términos:

"Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley".

La demandada plantea la cuestión en los siguientes términos:

a.- Tipificación de las infracciones:

1.- En los Acuerdos de Resolución correspondientes a los años 2006 y 2007, se establece expresamente que la compañía ha prestado conformidad a los ajustes regularizados por la Inspección que ella considera sancionables si bien, de considerar los mismos, al haber ajustes en sentido positivo y otros en sentido negativo, el acta resultante arrojaría un saldo positivo a favor de la actora.

Dado que los ajustes sancionados, en términos netos, no causan perjuicio a la Administración considera la reclamante que no procede la aplicación del tipo del art. 191 LGT.

Acierta el TEAC cuando afirma que el resultado de la regularización correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 es, en ambos casos, una cuota diferencial a ingresar, por lo que la infracción cometida, que es única, es la tipificada en el art. 191 LGT como dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debió resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

El art. 3 del Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, dispone:

"Cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria."

El tipo aplicable es "el dejar de ingresar" y no el de "presentar incorrectamente una autoliquidación sin que se produzca perjuicio económico", porque, en su conjunto, la regularización correspondiente a los ejercicios que nos ocupan, arrojó una cuota positiva, debiendo considerarse la regularización en su conjunto y no solo aquellos conceptos a los que se prestó conformidad por la interesada.

2.- Respecto al ejercicio 2008, la conducta de la actora se sanciona por haberse acreditado indebidamente una deducción por I+D+i. Esta conducta representa un 75% de la base total sancionable de la resolución de 2008 impugnada.

El principio de calificación única de la sanción lleva a la Inspección a tipificar la infracción cometida atendiendo, tanto al resultado de la autoliquidación inicialmente presentada por el grupo fiscal por el Impuesto de Sociedades 2008 (cuota a devolver), como al resultado de la regularización total correspondiente a dicho concepto y ejercicio (cuota diferencial a ingresar). Así, considera cometida una infracción del art. 191 apartados 1 y 5 LGT. Por las razones antes expuestas entendemos que este planteamiento es correcto.

b.- Falta de motivación.

Según la recurrente, los acuerdos de imposición de sanción basan la culpabilidad en preceptos que han sido mal aplicados. Pero no explica el elemento subjetivo de la infracción.

La Inspección justifica la culpabilidad desde el análisis de los hechos concurrentes que a su juicio ponen de relieve la, al menos, negligencia con la que actuó la recurrente, ya que, a juicio de la Inspección las normas de aplicación son claras.

Esta motivación es muy escueta pero suficiente porque deduce de unos hechos probados un comportamiento negligente, cuestión distinta es que efectivamente estos hechos reflejen una conducta negligente.

c.- Culpabilidad.

Las cuestiones controvertidas son:

1.- Exención doble imposición internacional EP Argelia: gastos I+D.

En el Acuerdo sancionador se dice:

"no ofrece ninguna duda que para cuantificar la renta exenta generada en el mismo se deben incluir todos los gastos contables vinculados directamente a la obtención de dicha renta. Como es obvio, la entidad tenía perfectamente identificado el importe del proyecto de I +D y el objeto del mismo, mejorar la eficiencia de la producción de crudo en Argelia. La conducta del obligado tributario denota una grave negligencia pues ha pretendido acogerse a un beneficio fiscal en cuantía superior a la que tenía derecho, conducta merecedora de sanción."

La identificación del proyecto quedó acreditada, así como su vinculación a la actividad en Argelia, y ello era conocido por la recurrente. Por lo que, en este caso, aplicando la diligencia media exigible, debió tenerse en cuenta por el recurrente para la determinación de la renta exenta.

2.- Pólizas de seguros colectivos, Aportaciones no deducibles de pólizas de seguros colectivos, Plan de pensiones externalizado.

La actora afirma que en los conceptos citados anteriormente, se dan elementos de temporalidad de tal forma que los ajustes realizados por la Inspección van a ser deducibles en ejercicios futuros, como son los que afectan a Planes de Pensiones y Pólizas de Seguros, por cuanto se recuperan por décimas partes, o por la recuperación de las dotaciones no deducibles por la parte de prima que las compañías de seguros pagan a los beneficiarios y que revertirán a medida que se vayan cobrando las correspondientes prestaciones.

En nuestra sentencia de 27 de septiembre de 2007, recurso 493/2004, decíamos:

"Ahora bien, en el supuesto que nos ocupa, el hecho de que la Inspección denegara la deducibilidad del importe satisfecho por el concepto de "primas correspondientes a una póliza de seguro colectivo para los empleados", lo que fue aceptado por la entidad hoy recurrente en el Acta incoada y suscrita en conformidad, denegación que resulta conforme a la doctrina ya referida de esta Sala, expuesta en reiteradas sentencias, no nos ha de conducir a que dicha actuación de la sociedad hoy recurrente sea merecedora de sanción; sanción que ha sido confirmada por la resolución del TEAC, ahora combatida, con fundamento en que el artículo 71 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones no ofrece dudas de interpretación, argumentación que no puede ser compartida por la Sala toda vez que, de un lado, tanto la Inspección como el propio Tribunal Económico

Administrativo Central han calificado en numerosas ocasiones los expedientes correspondientes a la no deducibilidad de dichas primas como de rectificación sin sanción, por estimar que las citadas conductas no resultaban merecedoras de sanción; de otro lado, y lo que es más importante, esta Sala tampoco puede desconocer a la hora de analizar la conducta del obligado tributario la existencia de una racional interpretación de la norma respecto de tales gastos que la Inspección consideró no deducibles, lo que unido a los problemas interpretativos de las normas aplicadas, que ha dado lugar a abundante jurisprudencia, y al hecho de que la actora declaró puntual e íntegramente tales gastos en la correspondiente declaración por el concepto impositivo y períodos controvertidos, veracidad y complitud, que permiten afirmar que aquélla no obró de mala fe ni con ánimo de ocultación, llevando, en definitiva, a la Sala a descartar el necesario requisito subjetivo de culpabilidad en la conducta de la hoy actora(...)"

Este planteamiento es igualmente aplicable al presente supuesto, pues la complejidad de la norma aplicable impide apreciar la concurrencia de la necesaria culpabilidad en el comportamiento de la recurrente.

3.- Provisión por litigios por la Estación de Servicio sita en Amorebieta CEPESA EESS.

Según el criterio de la inspección, CEPESA EESS no debía haber incluido en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la provisión dotada en el 2005 por el litigio de la estación de servicio de Amorebieta ya que, se trata de la dotación contable de una provisión por un litigio que no afecta al obligado tributario y por ello entiende que debía haber ajustado la citada provisión.

La recurrente señala en su demanda:

"Así, CEPESA EESS, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el 2005 consideró fiscalmente deducible la provisión por la reclamación de REPSOL. Ahora bien, en 2011, esto es, 6 años después cuando la inspección revisa este ejercicio y dado que REPSOL finalmente no interpuso demanda ajustó la cuantía. Dado que se trata de un ajuste temporal la sociedad acepto el ajuste propuesto por la Administración, aunque con ciertas dudas ya que se entendía que era deducible al haber mediado una petición formal por REPSOL con una cuantía determinada que todavía podría reclamar según el Código Civil. (...)

Es decir, como se aplicaban las NIC que primaba el fondo económico sobre la forma jurídica la que tenía que haber soportado el gasto era CEPESA EESS y no CEDIPSA por lo que mi representada entendía que lo hizo al amparo de una norma y por consiguiente era deducible."

En este caso existe una interpretación razonable de la norma: 1.- CEDIPSA: entidad titular de la concesión de la explotación de la Estación de Servicio en Amorebieta desde el año 1991 y participada al 100 % por CEPESA EESS. 2.- REPSOL resulta nueva adjudicataria y, según el pliego de condiciones, tiene como fecha prevista de entrada el 6 de junio de 2003. 3.- CEDIPSA debía haber entregado la estación en esa fecha, siguiendo órdenes de su matriz CEPESA EESS no abandona la estación hasta el 30 de septiembre de 2004 ya que la matriz le indica que como es ella quien obtiene el beneficio mayor responderá de la deuda que se origine por el retraso en la entrega de la estación. 4.- En fecha 8 de octubre de 2004, INTERBIAK remite a CEDIPSA una carta enviada el día anterior por REPSOL en la que establece que las instalaciones (mecánicas, eléctricas, tanques) se han recibido con desperfectos muy graves por lo que tienen que cerrar (desde el 8 de octubre 2004) ya que no pueden asegurar la seguridad de la gasolinera. 5.- El 19 de mayo de 2005 INTERBIAK remite por fax a CEDIPSA la reclamación de REPSOL en la que solicita por un lado 1.064.790,18 €, por las deficiencias, por el sobrecoste en las inversiones comprometidas derivado del retraso en la puesta a disposición de la estación de servicio y 240.000 € derivados de un problema de contaminación.

Por lo tanto, existía una reclamación de deuda, y, aunque la provisión fue incorrecta se amparaba en una interpretación razonable de la norma que impide apreciar culpabilidad.

4.- Incorrecta determinación de la base imponible de la deducción de I+D+i en el ejercicio 2008.

Como hemos visto anteriormente, algunos de los conceptos en los que se aplicaron la deducción han sido estimados, y en los que no lo fueron, existía documentación o indicios que razonablemente podía hacer suponer al recurrente que la deducción era aplicable, siendo el elemento de falta de prueba el que ha impedido la aplicación de la deducción.

Por esta razón no podemos admitir que la conducta sea culpable.

5.- Reversión provisión comisionistas.

La Administración justifica la imposición de sanción en que es claro que el ingreso por la reversión contable de la provisión no podía dar lugar a un ajuste negativo, al no haberse ajustado positivamente en su día la dotación a esta provisión y que el "olvido" de no practicar el ajuste es merecedor de sanción puesto que es algo "difícil de detectar por la administración".

La recurrente expone en su demanda que el saldo de esta provisión fue incrementado en el año 2004 por importe de 2.682.233,85 euros, sin que fuera ajustada dicha dotación y la Inspección no discrepó en este tratamiento. Sin embargo, cuando la Inspección ha analizado la reversión en el año 2006, por 1.937.000 euros, ha considerado que el saldo que revierte es el correspondiente al que la actora no ajustó positivamente, por lo que no procedía la reversión del ajuste practicado en su día. Al tratarse de un ajuste temporal, la interesada prestó su conformidad al mismo al considerar que su reversión procederá en un ejercicio posterior.

En realidad se trata de una discrepancia entre la Administración y la actora: la primera sostiene que la reversión de las provisiones debe realizarse revirtiendo en primer lugar el saldo correspondiente a las provisiones que fiscalmente fueron deducibles y, aunque la actora se conforma con este criterio ya que la consecuencia práctica del mismo no es más que un diferimiento temporal del ajuste negativo practicado, no admite que exista una imposición legal en el sentido que afirma la Administración.

Esta discrepancia de criterio no puede originar la imposición de sanción porque no existe culpabilidad en el sujeto pasivo que sostiene una interpretación que es razonable conforme a la normativa aplicable.

6.- Gastos a distribuir en varios ejercicios.

La Inspección sanciona a la recurrente fundando su culpabilidad en un defecto de justificación documental.

No existió omisión de documentación acreditativa, lo que ocurre es que la misma era defectuosa. No puede imponerse una sanción en base a defectos probatorios cuando la existencia del gasto es real, porque en tal caso falta la mala fe exigible para sancionar.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

Octavo.

No procede imposición de especial costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria parcial, y por ello cada parte abonará los gastos causados a su instancia y los comunes por mitad.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS, S.A.U., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de marzo de 2015, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en los extremos señalados a continuación:

a.- imputación al EP de Argelia de gastos de dirección y generales de administración,

b.- imputación de gastos financieros a la base imponible del EP de CEPSA en Argelia por prestamos correspondientes a inversiones realizadas en la EP desde su amortización,

c.- las deducciones en concepto de I+D+i de los siguientes proyectos: 1.- "Desarrollo de un nuevo proceso de producción de Ácido Tereftálico Purificado; 2.- Proyecto 50120, 60120 y 70120 de CEPSA, 3.- Proyecto xx123 de CEPSA, 4.- Proyectos correspondientes a CEPSA ESTACIONES DE SERVICIO y, 5.- Proyectos de I+D desarrollados por PRODUCTOS ASFALTICOS SA,

d.- liquidación de intereses, respecto a las cuantías minoradas en 2009 y 2010, como consecuencia de imputar al 2008 la primera aplicación del valor del nuevo PGC, relativo a las existencias, que deben liquidarse como intereses correspondientes a ingresos indebidos,

e.- las sanciones tributarias relativas a: 1.- regularización respecto a Pólizas de seguros colectivos, Aportaciones no deducibles de pólizas de seguros colectivos, Plan de pensiones externalizado, 2.- regularización de provisión por litigios por la Estación de Servicio sita en Amorebieta, 3.- regularización relativa a las deducciones

de I+D+i en el ejercicio 2008, 4.- regularización por reversión de provisión comisionistas y, 5.- regularización de gastos a distribuir en varios ejercicios;

y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, en tales extremos, sin imposición de costas debiendo abonar cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.