

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

Referencia: NFJ077367

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 28 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 129/2015

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Liberalidades/gastos necesarios. Palco del estadio Bernabéu.** Para que sea deducible un gasto debe estar correlacionado con los ingresos. No es deducible porque no se ha aportado prueba de los destinatarios ni el tipo de relación con los invitados. **Regímenes especiales. UTEs. Exención a los que operen en el extranjero.** La Inspección consideró que no era aplicable la exención porque se trataba de UTEs establecidas en España que operan realizando exportaciones. **Aportación de pruebas.** La Inspección se encontró con grandes dificultades para obtener la documentación solicitada, que fue aportada en vía económico administrativa. El TEAC no admitió la documentación aportada por no haberse acreditado motivo alguno para no haberlo hecho ante la Inspección. El Tribunal ahora mediante auto encargó una prueba pericial. Según el informe pericial en una de las UTEs su actividad para la ejecución del contrato de suministros de la central argentina acredita que desarrolla su actividad en el extranjero. En cambio, la otra UTE no está acreditado que el año 2008 realizase actividad en el extranjero. Para el tribunal el suministro de bienes al extranjero para un destinatario no español debe considerarse «operación en el extranjero» y que la aplicación de la exención no está condicionada a la existencia de establecimiento permanente (EP), tributación en origen o que estén de alta en el extranjero. A partir de 2015 sí que se exige que exista EP en los términos exigidos por el art. 22 de la Ley del IS. **Deducción por actividades de exportación. Inversión en sociedades extranjeras.** Relación inversión y exportación. Asistencia técnica. La entidad refactura determinados gastos (viaje, personal, asistencia técnica, etc.) a la sociedad holding brasileña. No procede la deducción. **Transmisión de bienes.** Venta de activos revalorizados por fusión. No son aplicables los coeficientes de actualización del año de la fusión, sino los que correspondan a la fecha de adquisición. **Deducción por doble imposición internacional. Convenio con Argentina. Servicios de asistencia técnica.** Se admite la deducción del 10%, no del superior aplicado en Argentina. Procede la sanción excepto por la venta de inmovilizado revalorizado y la UTE.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14, 15, 31, 37, 50, 85 y 89.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 169, 179, 183, 191 y 195.  
RD 1363/2010 (Notificación por medios electrónicos en la AEAT), art. 4.  
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15.  
Ley 230/1963 (LGT), arts. 77 y 114.  
Código Civil, arts. 1243 y 1740.  
RD 391/1996 (RPREA), arts. 40, 90, 94 y 98.  
Constitución española, arts. 9, 24, 25, 31 y 103.  
RD 1065/2007 (RGAT), art. 96.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 632.  
Convenio de 21 de julio de 1992 (Convenio con Argentina), art. 12.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000129 /2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01649/2015

Demandante: ISOLUX CORSAN SA

Procurador: OLGA CATALINA RODRIGUEZ HERRANZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

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

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintiocho de diciembre de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 129/2015, se tramita a instancia de la entidad ISOLUX CORSAN SA, representada por la Procuradora Doña Olga Catalina Rodríguez Herránz, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 6 de noviembre de 2014, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 a 2008, ambos inclusive, liquidación y sanción y cuantía de 40.291.939,40 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

La parte indicada interpuso, en fecha 28 de julio de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A LA SALA SUPlico: Que teniendo por presentado este escrito con sus copias se tenga por formulada en tiempo y forma ESCRITO DE DEMANDA y seguido el proceso por sus trámites, en su día dicte Sentencia estimatoria que declare nulos y no ajustados a Derecho los actos administrativos impugnados"

#### **Segundo.**

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas."

#### **Tercero.**

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 8 de octubre de 2015, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 16 de noviembre de 2015; y finalmente, se señala para votación y fallo el 10 de enero de 2019.

#### **Cuarto.**

En esa fecha, 10 de enero de 2019, la Sala acordó una diligencia final consistente en la práctica de una prueba pericial de cuyo resultado se dio traslado a las partes personas por providencia de 12 de septiembre de 2019 señalándose nuevamente para votación y fallo el día 19 de diciembre de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

#### **Quinto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Jesús María Calderón González, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación del Grupo ISOLUX CORSAN SA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de noviembre de 2014, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas fundadas contra liquidaciones.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, tal como recoge la resolución recurrida los siguientes:

PRIMERO.- Con fecha 18 de junio de 2010, GRUPO ISOLUXCORSAN, S.A recibe la notificación de la comunicación de inicio de procedimiento de inspección tributaria en relación al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (ejercicios 2005, 2006,2007 y 2008) emitida por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.

SEGUNDO.- Tras el desarrollo de dichas actuaciones, el 22 de Mayo de 2012 se firman, en Disconformidad, las siguientes ACTAS (en las que los actuarios competentes recogen las propuestas de regularización que consideran procedentes):

- A02 - 72083883, en relación al IS de 2005, de la que resulta una cuantía a ingresar de 3.264.567,77 € incluyendo el cálculo de intereses de demora;
- A02 - 72081460, en relación al IS de 2006, de la que resulta una cuantía a ingresar de 16.152.310,05 € incluyendo el cálculo de intereses de demora;
- A02 - 72081476, en relación al IS de 2007, de la que resulta una cuantía a ingresar de 10.427.748,42 € incluyendo el cálculo de intereses de demora;
- A02 - 72084330, en relación al IS de 2008, de la que resulta una cuantía a ingresar de 7.835.117,92 € incluyendo el cálculo de intereses de demora;

En todas ellas se concretan, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, una serie de dilaciones y de períodos de interrupción justificada del procedimiento por un total de 583 días; asimismo, se deja constancia del acuerdo del Inspector Jefe, de 9 de Junio de 2011, notificado en 13 de junio de 2011, por el que se dispuso la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento por un período adicional de 12 meses.

TERCERO.- Una vez presentadas las alegaciones correspondientes por parte del sujeto pasivo, discutiendo los criterios de la inspección expuestos en las Actas (y en los correspondientes Informes ampliatorios adjuntos), el 25 de Julio de 2012, notificados en 2 de Agosto de 2012, la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT adopta los correspondientes acuerdos liquidatorios confirmando los fundamentos recogidos en las Actas previas y fijando las siguientes cuantías a ingresar a cargo de GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A:

- a) Acuerdo A23 - 72083883 correspondiente al IS de 2005, en el que se consigna una cuantía a ingresar de 3.280.315,26 €, incluyendo 827.726,65 € como intereses de demora;
- b) Acuerdo A23 - 72081460 correspondiente al IS de 2006, en el que se consigna una cuantía a ingresar de 16.233.714.22 €, incluyendo 3.555.445.72 € como intereses de demora;
- c) Acuerdo A23 - 72081476 correspondiente al IS de 2007, en el que se consigna una cuantía a ingresar de 10.483.210,77 €, incluyendo 1.845.242,93 € como intereses de demora;
- d) Acuerdo A23 - 72084330 correspondiente al IS de 2008, en el que se consigna una cuantía a ingresar de 7.883.502 €, incluyendo 1.072.441 € como intereses de demora. Entre otros extremos, los citados acuerdos regularizan la situación tributaria en los siguientes aspectos:

1)En primer lugar, la inspección elimina, como gastos deducibles de cada uno de los periodos referidos, los importes satisfechos por el alquiler periódicos de un Palco en el Estadio Santiago Bernabeu, (contabilizados por la sociedad en la cuenta 627 - Publicidad y Propaganda). Dichos gastos ascendieron a 134.423,76 € en el año 2005, a 133.889 € en el año 2006, a 191.462 € en el año 2007 y a 234.018 € en el año 2008.

2)El acuerdo recoge que, dado que GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A surge en 2005 como producto de la fusión por absorción de sus subsidiarias (Isolux Wat, S.A. y CEP Uttanismo, S.L), así como un grupo de sociedades subsidiarias de Wat, S.A. (Corsan-Corviam, S.A., Elaborados Metálicos S.A., MADE Torres y Herrajes, S.A., Servicio Integral de Mantenimiento SERiMSA, S.A., Ingeniería Ibaix, S.A., Edificaciones Puente Alcocer, S.L. y Proyectos Integrales M-45, S.L.), y que la diferencia de fusión que tuvo efectos fiscales (Fondo de Comercio y revalorizaciones de activos procedentes de Isolux) ascendió al 29,94% (para los elementos procedentes de Isolux) y al 44,35% (para los procedentes del Grupo Corsan Corviam), debían haberse llevado a cabo unos ajustes extracontables por las ventas de ciertos elementos del Inmovilizado (el valor contable del bien enajenado incluye el 100% de la citada revalorización, mientras que físicamente sólo tenían efecto los porcentajes señalados). Y es que, en aplicación del artículo 89.3 TRLIS, la revalorización asignada a los inmuebles en el proceso de fusión del Grupo Isolux Corsan en el ejercicio 2005, así como la amortización de los fondos de

comercio que, en su caso, se pusieran demanifiesto, tendrá efecto fiscal en la medida que cumpla los requisitos previstos en la normativa.

Para concretar dicho efecto fiscal, los acuerdos recogen la admisibilidad de los porcentajes calculados por el contribuyente, que se reflejaron en el apartado 2.2 de la diligencia nº 35 formalizada con GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A. (los 29,94 % y 44,35% ya referidos). En consecuencia, para determinar la base imponible de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en los que se producen las ventas de los activos revalorizados, los acuerdos consideran procedente practicar unas correcciones positivas al resultado contable por el importe de la revalorizaciones que no tienen efectos fiscales (que, sin embargo, fueron consideradas coste en los resultados contables declarados por la empresa), sin perjuicio de que deba, también, tenerse en cuenta el ajuste negativo a considerar por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria que correspondan. En todos los casos, como debe partirse, para concretar los ajustes, del valor de los inmuebles revalorizados que se venden, la Inspección reconoce que, aunque resultara procedente tomar, como coste de adquisición de los mismos, el acreditado documentalmente más las revalorizaciones asignadas en la fusión de 2005, aplicando los coeficientes correctores exclusivamente a los valores acreditados, dicha postura, estrictamente considerada, podría no reflejar el verdadero resultado de las operaciones realizadas; por ello, en definitiva, entiende que debe partirse de los costes reflejados en la contabilidad del contribuyente en el momento de la venta, corregidos, evidentemente, en la parte de la revalorización asignada al Inmueble que no tiene efectos fiscales y que, sin embargo, si forma parte de costes contables considerado en cada caso. Concretamente, se distingue en los casos en que existe (se ha aportado) justificación documental del coste de adquisición del bien enajenado - se le aplica el coeficiente correspondiente al año de adquisición - de aquéllos en los que no existe tal acreditación documental, en cuyo caso, se considera el primer dato de coste contable acreditado por el contribuyente mediante la presentación de copia de los correspondientes registros contables del inmueble en cuestión y se aplica el coeficiente del año al que corresponda el citado dato de coste contable. Así, se concretan los siguientes ajustes:

a) Ajustes del AÑO 2006. Según se recoge en el acuerdo, en el ejercicio 2006 GRUPO ISOLUX CORSAN S.A. vende el inmueble denominado "EDIFICIO OFICINAS Y NAVES INDUSTRIALES C/ ALCOCER 41", sin realizar ajuste extracontable alguno. El coste Incluido en 2006 por el contribuyente en su contabilidad incluía 13.455.634,91 €, correspondiente a la revalorización atribuida en la fusión de 2005 al inmueble. De acuerdo a lo anteriormente expuesto, la Inspección entiende procedente practicar una corrección al resultado contable de 7.084.135,26 €, resultante de la suma de los dos componentes determinados en los siguientes términos: Un ajuste positivo por la parte de la revalorización del inmueble en la fusión (13.455.634,99 €) que no tiene efecto fiscal (era computable únicamente un 29,94%): 9.427.017,87 €; Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria, -2.342.882,61 €.

b) Ajustes del AÑO 2007. En este ejercicio se venden los inmuebles "TERRENOS EL SALOBRAL" y "OFICINAS CALLE ZURBANO" - de este inmueble se vende una parte en 2007 y otra en 2008, quedando en el Balance de la entidad una plaza de garaje a 31 de Diciembre de 2008 - los cuales hablan dado lugar al reconocimiento de unas revalorizaciones como consecuencia de la fusión de 2005 de 9.295.053,80 € y de 10.761.553 € respectivamente, matizándose que una parte de dichas revalorizaciones ya fue reconocida como coste contable (vía amortización) en ejercicios anteriores. En los mismos términos que para el ejercicio 2006, la Inspección entiende que debe practicarse un ajuste en la Base imponible de 2007 por ambos elementos. Así, en cuanto a TERRENOS EL SALOBRAL, el ajuste se produce porque el contribuyente consideró incorrectamente que el porcentaje de revalorización con efectos fiscales era el 44,35%, correspondiente a los bienes que tienen su origen en el Grupo Corsan Corviam; sin embargo, tal y como se recoge en el acuerdo, este inmueble procedía del Grupo Isolux, con lo que el porcentaje a considerar era únicamente del 29,94%. Es decir, la Inspección concluye que, que mientras el contribuyente consideró procedente un ajuste en la Base Imponible de 2007 de 4.823.828,72 €, el que correspondería haber registrado era de 5.343.253,73 €, el cual resulta de la suma de los siguientes dos componentes: Un ajuste positivo por la parte de la revalorización del inmueble en la fusión (9.295.053,80 €) que no tiene efecto fiscal (era computable un 29,94%): 6.512.114,69 €; Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria (en este caso, coeficiente correspondiente a adquisiciones en el año 2003 sobre la totalidad del coste histórico, sin incluir la revalorización, contabilizado en el momento de la venta del inmueble), resultando un total de - 1.168.860,96 €. En conclusión, según el acuerdo liquidatorio, la corrección al resultado contable a realizar por la venta del inmueble "TERRENOS EL SALOBRAL (OTRA DE ANDALUCÍA)", asciende a 519.425,01 € (5.343.253,73 € que era el ajuste procedente menos 4.823.828,72€ que fue el practicado

por el sujeto pasivo en la autoliquidación). Por lo que se refiere a "OFICINAS CALLE ZURBANO". se reconoce que el contribuyente no tuvo en cuenta que una parte de las ventas de este inmueble se materializan en 2008, con lo que el resultado contable de las mismas. Incluyendo como coste la revalorización que se les asigna, se declara en dicho ejercicio 2008 (en 2007 se vende la parte de éste que engloba unas oficinas y 21 plazas de parking), quedando sin vender aun, a 31 de Diciembre de 2008, una de las plazas de garaje que se incluían en el inmueble. Tras calcular qué parte de la revalorización total de inmueble generada por el proceso de fusión en 2005 (10.761.553 €) correspondía a la parte enajenada en 2007 (se determina en 7.412.199,67 €)- excluyendo la parte correspondiente a lo amortizado en 2005 y 2006, a lo que se vende en 2008 y a la plaza de garaje que no está vendida a 31 de Diciembre de 2008 - se concreta que el ajuste a practicar, en la Base Imponible de 2007, por la venta de este activo revalorizado ascendía a 3.676.638,74 €, resultante de la suma de sus dos componentes: Un ajuste positivo por la parte de la revalorización del inmueble en la fusión (7.412.199,67€) que no tiene efecto fiscal (era computable un 44,35%, pues es un elemento que procedía del Grupo Corsan Corviam ): 4.124.889,12 €; Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria (en este caso, coeficiente correspondiente a adquisiciones anteriores a 1984 sobre la totalidad del coste histórico (sin incluir la revalorización) contabilizado en el momento de la venta), resultando el ajuste por -448.250,38 €.

En conclusión, y dado que el ajuste que practicó el sujeto pasivo en su autoliquidación por este concepto fue de 2.829.840,23 € ya que tomó como referencia la revalorización total del Inmueble sin excluir la parte que correspondía a lo vendido en 2008 y a lo no vendido - según el acuerdo liquidatorio, la corrección al resultado contable a realizar por la venta del Inmueble "OFICINAS CALLE ZURBANO". en el ejercicio 2007 asciende a 846.798,51 € (3.676.638,74 € que era el ajuste procedente menos 2.829.840,23 € que fue el practicado por el sujeto pasivo en la autoliquidación) También se recoge que en 2007 se enajenaron los Inmuebles "LA CORUÑA EDIFICACIONES INDUSTRIALES AVDA. FINISTERRE" e "INMUEBLE Y TERRENOS EN MEDINA DEL CAMPO (MADE)", y que el ajuste que se practicó en la autoliquidación por el sujeto pasivo fue Incorrecto pues se determinó mal la revalorización de los mismos. Y es que se concretó ésta en 11.019.891,42 € mientras que la procedente era de 9.433.623,32 €, debiendo además considerarse, a estos efectos, que parte de esta revalorización ya había sido objeto de ajuste en el ejercicio 2005 al haber sido amortizada parcialmente por el contribuyente. Así, el ajuste que hubiera resultado procedente hubiera sido de 5.944.716,51 € como resultado de la suma de sus componentes: Un ajuste positivo por la parte de la revalorización de los inmuebles en la fusión, excluyendo la parte ya amortizada en ejercicios anteriores (9.327.605,77 €) que no tiene efecto fiscal (era computable un 29,94%, pues son elementos que procedían de Isolux): 6.534.920,60 €; Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria correspondientes al año de Incorporación de cada coste. Incluyendo la revalorización que tiene efecto fiscal, y de cada amortización, según la Información disponible, resultando el ajuste por -590.204,09 €.

En conclusión, y dado que el ajuste que practicó el sujeto pasivo en su autoliquidación por este concepto fue de 616.637,43 €, según el acuerdo liquidatorio la corrección al resultado contable a realizar por la venta de los inmuebles referidos, en el ejercicio 2007, asciende a 5.328.079,08 € (5.944.716,51 € que era el ajuste procedente menos los 616.637,43 € que fue el practicado por el sujeto pasivo en la autoliquidación).

c) Ajustes en el AÑO 2008. El acuerdo liquidatorio entiende que la parte de la revalorización atribuida en la fusión de 2005 a OFICINAS CALLE ZURBANO correspondiente a lo vendido de éste en el año 2008 (algunas oficinas y plazas de garaje), fue coste contable de las ventas de este período y, en consecuencia, debió precederse a ajustar la Base Imponible del ejercicio en los términos expuestos.

Así, tras fijar la parte de la revalorización total del inmueble generada por el proceso de fusión en 2005 (10.761.553 €) que correspondía a la parte enajenada en 2008 (2.843.547,08 €), el acuerdo concreta el ajuste en la Base imponible por este concepto en 1.421.751,84 € resultante de la suma de sus dos componentes: Un ajuste positivo por la parte correspondiente de la revalorización de los inmuebles en la fusión, (2.843.547,08 €) que no tiene efecto fiscal (era computable un 44,35%, pues son elementos que procedían de Grupo Corsan Coviam): 1.582.433,95 €; Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria correspondientes al año de incorporación de cada coste, incluyendo la revalorización que tiene efecto fiscal, y de cada amortización, según la información disponible, resultando el ajuste por -160.682,11 €. Considerando, además, que la corrección al resultado contable declarada por el sujeto pasivo en el IS de 2008 en concepto de "Ventas inmovilizado revalorizado" por importe de -3.788.736,42 € (correspondiente a la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria al valor neto contable en el momento de la venta de la parte del inmueble "OFICINAS CALLE ZURBANO" vendida en 2008 - en este caso el contribuyente aplica el coeficiente 2,1967, correspondiente a

adquisiciones anteriores a 1/1/1984, a la totalidad del valor neto contable, incluida la revalorización atribuida en la fusión de 2005, de estas ventas: 3.165.986,81€) no resulta procedente al no haberse acreditado, de forma completa, la totalidad del coste de venta considerado en el cálculo del resultado contable declarado, ni documentalmente, ni su evolución contable desde la adquisición, el acuerdo liquidatorio recoge un ajuste total, en la Base Imponible del 18 de 2008 por este concepto de 5.210.488,26 € (3.788.736,42 € + 1.421.751,84 €).

3) Otro de los aspectos en que se fundamenta la actuación regularizadora llevada a cabo por el Servicio de Inspección Tributaria de la AEAT viene referido a la consideración de las correcciones al resultado contable consideradas por la sujeto pasivo en sus autoliquidaciones tributarlas en razón de las operaciones exteriores de determinadas UTEs en las que participaba en los ejercicios 2007 y 2008. Concretamente, se entiende que de la corrección al resultado contable aplicada en 2007 (- 689.567,17 €) el Importe correspondiente a la UTE LOMA DE LATA OFF (- 641.301,16 €), en la que la sujeto pasivo participa en un 25%, resulta Improcedente ya que ésta, de acuerdo con el resultado de la actuación inspectora, no realiza actividades en el exterior sino que opera en España realizando exportaciones a otros países. Siguiendo el mismo criterio, se considera también Improcedente la corrección practicada, por la misma UTE, en el ejercicio 2008 (-4.614.923,69 €), Incluyéndose también en el ajuste del periodo, con los mismos fundamentos, el ajuste aplicado por la UTE RÍO TURBIO OFF (-837.517,74 €), en la que la sujeto pasivo participaba en un 91%.

4) Se ajusta también, para el ejercicio 2008, un Importe de 2.400.000 € en la Base Imponible, considerando gastos no deducibles unos importes contabilizados como gastos contables y que el sujeto pasivo pretende justificar como gastos en relación con el Proyecto para la construcción y explotación de una autopista en India. La Inspección concluye que se trata de gastos que no están relacionados con ingresos a integrar en el Impuesto sobre Sociedades del Grupo fiscal 102/01 en el ejercicio de referencia.

5) Improcedencia de las deducciones aplicadas por el sujeto pasivo en sus autoliquidaciones por la realización de actividades exportadoras.

Para el año 2005. En la declaración consolidada del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2005 presentada por el Grupo Fiscal 102/01, se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación por importe de 659.748,22 €, derivadas de la inversión efectuada en dicho ejercicio por ISOLUX INGENIERÍA (2.638.922,88 €); sin embargo, la Inspección entiende que no se han acreditado de forma suficiente los gastos que justifican dicha deducción por lo que se considera improcedente.

Para el año 2006. En la declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 presentada por el Grupo Fiscal 102/01, se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación con el siguiente desglose:

SOCIEDAD INVERSORA IMPORTE INVERTIDO DEDUCCION PRACTICADA OBJETO DE LA INVERSIÓN

ISOLUX CORSAN CONCESIONES SA

10.190.063 € 2.547.515,75 € CONCESIONARIA AUTOPISTAS MONTERREY SALTILLO SA

ISOLUX CORSAN CONCESIONES SA 43.925.785 € 10.981.446,25 € ISOLUX ENERGIA

PARTICIPACIONES LTD

ISOLUX CORSAN CONSECIONES SA 30.000.000€ 7.500.000 E ISOLUX ENERGIA

PARTICIPACIONES LTD

ISOLUX INGENIERIA 14.128.020 € 3.554.505 € TECNA ESTUDIOS PROYESTOS INGENIERIA SA

TOTAL 98.333.868 € 24.583.467 €

Tras el desarrollo de las actuaciones, la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las inversiones referidas a CONCESIONARIA AUTOPISTAS MONTERREY - SALTILLO, S.A y a ISOLUX ENERGÍA E PARTICIPACIONES LTDA, por lo que únicamente se admite, como Inversión generadora de la deducción por la realización de actividades exportadoras, la referida a los 14.218.020 € invertidos en TECNA ESTUDIOS Y PROYECTOS DE INGENIERÍA. Asimismo, se elimina la deducción de 659.748,22 € procedente del ejercicio 2005 (en el que se consideró improcedente) y que había sido aplicada en el ejercicio 2006 y se concreta que, de las actuaciones realizadas, "(...) resulta que a 31/12/2006 no existe ningún importe de deducciones por actividades de exportación pendientes de aplicar por el contribuyente".

Para el año 2007. En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal 102/01 del ejercicio 2007, presentada por el Grupo Fiscal 102/01, se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación con el siguiente desglose;

SOCIEDAD INVERSORA IMPORTE INVERTIDO DEDUCCION PRACTICADA OBJETO DE LA INVERSION

CORSAN

CORVIAN CONSTRUCCION SA 640.601,35 € 76.872,16 € ISOLUX CORSAN MEXICO/ ISALUX CORSAN ARGENTINA

ISOLUX CORSAN CONCESIONES SA 24.254.264,23 2.910.511,71 € ISOLUX ENERGIA PARTICIPACIONES LTD

ISOLUX INGENIERIA SA 2.048.113,68 € 245.773,64 € ISOLUX PROYECTOS LTDA IC POLONIA/IC ARGENTINA

TOTAL 26.942.979,26€ 3.233.157,51€

Tras el desarrollo de las actuaciones, la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las inversiones referidas, por lo que se elimina toda la deducción aplicada en el ejercicio, incluyendo la cuantía procedente de ejercicios anteriores y que se consideraron improcedentes.

Para el año 2008. En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal 102/01 del ejercicio 2007, presentada por el Grupo Fiscal 102/01, se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación con el siguiente desglose:

SOCIEDAD INVERSORA IMPORTE INVERTIDO DEDUCCION PRACTICADA OBJETO DE LA INVERSION

ISOLUX CORSAN CONCESIONES SA 75.105.620,46 € 6.759.505,84 € ISOLUX ENERGIA PARTICIPACIONES LTD

ISOLUX CORSAN CONCESIONES SA 40.194.951,86 € 3.617.545,66 € CONCESIONARIA DE AUTOPISTAS PEROTE XALAPA SA DE CV

ISOLUX CONCESIONES SA 12.739.176,24 1.146.525,86 € CONCESIONARIA AUTOPISTAS MONTERREY SALTILLO SA

ISOLUX CORSAN CONCESIONES SA 435.578,73 € 39.202,08 € SOMA-ISOLUX NH ONE TOLLWAY PRIVATE LTD

ISOLUX INGENIERIA SA 11.637,00 € 1.047,33 € I.C ARGENTINA SA

ISOLUX INGENIERIA SA 2.746.066,14 € 247.145,95 € I.C POLONIA SA

CORSAN CORVIAN CONSTRUCCION SA 85.417,57 € 7.687,57 € SOMA ISOLUX NH ONE TOLLWAY PRIVATE LTD

TOTAL 131.330.085,00 11.819.707,62

Tras el desarrollo de las actuaciones, la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las inversiones referidas, por lo que se elimina toda la deducción aplicada en el ejercicio, incluyendo la cuantía procedente de ejercicios anteriores y que se consideraron improcedentes.

6) También es objeto de regularización la deducción por doble imposición internacional aplicada por el Grupo Fiscal 102/01 en el ejercicio 2007, correspondiente a ISOLUX INGENIERÍA, S.A, por importe de 1.180.114,41 € correspondientes a las retenciones efectuadas en Argentina a la entidad por su facturación a la entidad de aquel país, LÍNEAS MESOPOTÁMICAS (LIMSA). La Inspección, según consta en el Acta y en el Acuerdo liquidatorio del ejercicio, considera que únicamente procede una deducción por tal concepto, en aplicación del artículo 31 TRLIS, por un Importe de 341.238,51 € correspondiente al gravamen aplicable, según el convenio de doble imposición con Argentina, soportado por las rentas incluidas en la base imponible de 2007 con origen en la facturación realizada por ISOLUX INGENIERÍA S.A a LINEAS MESOPOTAMICAS, S.A.

CUARTO.- Recibida la notificación de los referidos acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades el 2 de Agosto de 2012, el 31 de dicho mes y año GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A interpone, ante este Tribunal Central, las presentes reclamaciones económico - administrativas, cuya acumulación, a efectos de su tramitación y resolución, ha sido acordada por este Tribunal Central en ejercicio de las competencias y facultades que le atribuye la Ley General Tributaria.

Una vez recibida la notificación de la puesta de manifiesto de los expedientes, y dentro del preceptivo trámite de audiencia, la entidad reclamante presenta, el 27 de Mayo de 2013, su escrito de alegaciones en el que recoge los argumentos por los que se opone a la actuación llevada a cabo por el Servicio de Inspección Tributaria de la AEAT.

En primer lugar, alega sobre la deducibilidad de los Importes satisfechos por el alquiler anual de un palco en el Estadio Santiago Bernabeu considerando que se trata de gastos de relaciones públicas con clientes que, por



tanto, tienen una directa correlación con la obtención de ingresos habida cuenta de que la actividad económica que desarrolla (la construcción) requiere amplias atenciones a clientes y proveedores "por mor del desempeño natural y dinámico asociado al gremio" y convierten a un gasto de este tipo en "imprescindible" para un correcto desenvolvimiento en dicho sector.

En lo que se refiere a los ajustes practicados en relación a las ventas de elementos del inmovilizado revalorizados, entiende que deben anularse los determinados por la Inspección ya que parten de la situación a 2005, cuando los inmuebles objeto de la controversia se adquirieron con anterioridad.

Posteriormente, argumenta sobre la aplicación del método de exención de rentas procedentes del extranjero obtenidas por las Uniones Temporales de Empresas en las que tenía participación. Partiendo de que la discusión con la Inspección Tributaria se plantea sobre si puede entenderse que éstas (UTE LOMA DE LATA OFF y UTE RÍO TURBIO OFF) realmente operaban en el extranjero a efectos de que sus rentas pudieran considerarse de tal procedencia, la entidad reclamante expone que lo que hacían era negociar y firmar contratos de compraventa de bienes y servicios con el objeto de vender bienes y servicios al extranjero - así queda acreditado en los contratos aportados en el curso de las actuaciones - por lo que resulta procedente considerar que sus rentas procedían del extranjero a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.1 TRLIS, atendiendo, además, a la finalidad con que está establecido dicho beneficio fiscal (dejar exentas en el Impuesto sobre Sociedades de los miembros de las uniones temporales de empresas a las rentas de fuente extranjera y no así las obtenidas en territorio español). Sobre el planteamiento decidido por la Inspección en relación a las deducciones practicadas por la realización de actividades exportadoras, GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A trata de defender que se cumplía, en todas aquéllas inversiones por los que aplicó el beneficio en sus autoliquidaciones, el planteamiento a que estaba condicionado el referido beneficio fiscal: la realización de una Inversión efectiva directamente relacionada con la realización de una verdadera actividad exportadora (de bienes o servicios).

En cuanto a la controversia planteada sobre la deducción por doble imposición internacional aplicada en relación a determinados ingresos por los que se practicó retención en Argentina, la entidad reclamante discute el criterio de que se ha servido la Inspección para fijar el límite que marca "el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análogo", recogido en el artículo 31.1.a) TRLIS. Y es que concluir, como hace la Inspección, que dicho importe resulta de aplicar el tipo de gravamen del 10% en aplicación del Convenio de doble imposición entre España y Argentina, de fecha 21 de julio de 1992 (por tratarse de prestaciones que encajan en el artículo 12 c) del citado Convenio) supone confirmar que los contratos de los que derivan los ingresos por los que se tributaba en Argentina - y que, en definitiva, dan lugar a la aplicación de la deducción - cumplían determinados requisitos (de registro, verificación y autorización fundamentalmente) para que les fuera de aplicación dicho tipo reducido de retención; sin embargo, entiende suficientemente acreditado que los referidos contratos se firmaron con posterioridad al pago del primer anticipo que se satisfizo por los mismos, concluyendo que, en este punto, resultaba imposible que se cumplieran, para ellos, las condiciones referidas al registro de los mismos en el Instituto Nacional de Propiedad industrial de Argentina. Además, recoge que si no se le permitiera deducirse la doble imposición de facto producida, se produciría, posiblemente, una doble imposición, al no tener la capacidad, ni política ni diplomática, para obtener, en Argentina, el reintegro de las retenciones soportadas.

QUINTO.- El 25 de Octubre de 2012 se dictaron sendos acuerdos de inicio de expedientes sancionadores considerando que pudieran ser constitutivas de infracción tributaria las conductas del sujeto pasivo, acreditadas en los referidos acuerdos de liquidación por el IS. Los acuerdos constan notificados el 30 de Octubre de 2012.

SEXTO.- El 17 de Abril de 2013 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT adopta las correspondientes resoluciones sancionadoras a cargo de GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A en relación a los expedientes relativos al IS correspondiente a 2005, 2006 y 2007. En ellos se tiene en cuenta que, en algunos aspectos que fueron objeto de las regularizaciones tributarias, el sujeto pasivo ha reconocido su existencia y culpabilidad, habiéndose procedido, en cuanto a ellos, a la tramitación de los correspondientes expedientes sancionadores abreviados cuyos resultados (multas) se tienen en cuenta, en lo procedente, a la hora de firmar los presentes acuerdos.

Para el año 2005. Se confirma que la entidad es responsable de las conductas tipificadas en los artículos 191 - 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 - y 195.1 segundo párrafo - determinar o acreditar Improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarlos a compensar o deducir en la

base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros - de la Ley general Tributaria, en cuanto que ha dejado de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente por el IS, periodo 2005 (3.067.293,26 €), ha acreditado improcedentemente cantidades a deducir en la cuota (659.748,22 €) y ha determinado incorrectamente la renta neta y las deducciones sin que una parte haya dado lugar a un menor ingreso, por haberse aplicado en la liquidación créditos de impuesto a los que la entidad tenía derecho (247.072,60 €).

Así calificando como MUY GRAVE la infracción tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria, por considerar que se han empleado facturas falsas, y tras hacer los cálculos pertinentes, finalmente se acuerda la imposición de una sanción de 466.448,62 €.

Para el año 2006. Se confirma que la entidad es responsable de una conducta, tipificada en el artículo 191 Ley General 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. Así, se califica como LEVE la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria, se cuantifica la Base de la Sanción en 1.870.044,60 € y se impone una multa de 531.346,88 €.

Para el año 2007. Se confirma que la entidad es responsable de las conductas tipificadas en los artículos 191 - 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 auto liquidación del tributo - y 195.1 segundo párrafo - determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros - de la Ley general Tributaria, en cuanto que ha dejado de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente por el IS, periodo 2007 (11.086.805,31€), y ha declarado incorrectamente la renta neta y las deducciones aplicadas, sin que haya dado lugar a un menor ingreso, por haberse aplicado en la liquidación créditos de impuesto a los que la entidad tenía derecho (115.733,02 €).

Así, se califica como LEVE la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria. En cuanto a la infracción del artículo 195 Ley General Tributaria, se determina una menor cuota a ingresar por aplicación de deducciones pendientes por 115.733,02 €, dando lugar a la imposición de una sanción total efectiva por la liquidación del IS de 2007 de 1.413.402,15 €.

SÉPTIMO.- Recibida la notificación de dichas resoluciones sancionadoras el 22 de Abril de 2013, el 21 de Mayo de 2013 la entidad interpone, contra ellas, las presentes reclamaciones económico - administrativas ante este Tribunal Central.

Una vez acordada la acumulación de los expedientes, y notificada la puesta de manifiesto de los mismos, GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A presenta su escrito de alegaciones el 13 de Febrero de 2014. En primer lugar discute el procedimiento seguido para la notificación de los acuerdos de inicio de los expedientes sancionadores, pues entiende que procedía su notificación telemática en aplicación del artículo 4 RD 1363/2010, de 29 de octubre o, al menos, que se hubiese explicado por qué la Administración llevó a cabo las notificaciones por medio no electrónico.

Adicionalmente, aduce que sus conductas en relación al IS, en los períodos impositivos objeto de regularización, fue conforme a derecho sin que se haya apreciado por la Administración, de forma suficiente y tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo - y 195.1 segundo párrafo - determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros - de la Ley general Tributaria, en cuanto que ha dejado de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente por el IS, periodo 2007 (11.086.805,31€), y ha declarado incorrectamente la renta neta y las deducciones aplicadas, sin que haya dado lugar a un menor ingreso, por haberse aplicado en la liquidación créditos de impuesto a los que la entidad tenía derecho (115.733,02 €).

Así, se califica como LEVE la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria. En cuanto a la infracción del artículo 195 Ley General Tributaria, se determina una menor cuota a ingresar por aplicación de deducciones pendientes por 115.733,02 €, dando lugar a la imposición de una sanción total efectiva por la liquidación del IS de 2007 de 1.413.402,15 €.

OCTAVO.- En fecha 6 de noviembre de 2014, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó las reclamaciones económicas administrativas; desestimación que constituye el objeto de este recurso.

## Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

PRIMERO: PROCEDENCIA DE LA DAEX EN RELACIÓN CON LAS INVERSIONES EFECTUADAS EN BRASIL Y EN MÉXICO.

1.1.- Requisitos generales para la aplicación de la DAEX.

1.2.- Acreditación por esta parte de la realización de actividad exportadora relacionada directamente con las inversiones efectuadas en Brasil y México.

SEGUNDO: PROCEDENCIA DE LA EXENCIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS UTES POR OPERACIONES EN EL EXTERIOR.

2.1.- Ausencia de impedimentos legales a la presentación de documentación en sede de reclamación económico- administrativa.

2.2.- La Inspección y el TEAC interpretan y aplican erróneamente el concepto de "operar en el extranjero", en el sentido del artículo 50.1 TRLIS.

2.3.- Elementos definidores del concepto "operar en el extranjero".

2.4.- La ineludible inclusión de la exportación, conforme a una interpretación teleológica del concepto "operar en el extranjero".

2.5.- A la misma conclusión nos lleva la interpretación sistemática de la norma aplicada.

TERCERO: FACTURAS DE RELACIONES PÚBLICAS.

CUARTO: DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN.

QUINTO: VENTA INMOVILIZADO REVALORIZADO.

SEXTO: NULIDAD DE LOS ACUERDOS SANCIONADORES POR VULNERACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA POR FALTA DE ACREDITACIÓN DEL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA.

SÉPTIMO: NULIDAD DE LOS ACUERDOS SANCIONADORES POR INEXISTENCIA DE RESPONSABILIDAD POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA AL ESTAR LA CONDUCTA DE MI REPRESENTADA AMPARADA EN UNA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA.

### Tercero.

Comenzamos el exámen de los motivos del recurso siguiendo el orden no de la demanda sino el de la resolución recurrida.

Nos referimos en primer lugar a los gastos por relaciones públicas y en concreto al alquiler de un palco en el Estadio Santiago Bernabeu.

Expone la actora que sus gastos representan un porcentaje inferior calculado sobre los ingresos generados, el 0.01 indicando que se trata de gastos por atenciones a clientes y proveedores. Como criterio interpretativo cita el artículo 15 de la Ley 27/14 de 27 de septiembre.

La resolución recurrida en su Fundamento de Derecho Segundo declara al respecto:

"Así, en primer lugar, deviene necesario pronunciarse sobre la consideración, como gastos no deducibles, de los importes satisfechos periódicamente por el grupo empresarial por el alquiler de un palco en el estadio Santiago Bernabéu, que ascienden en total a 693.792.76 € (134.423,76 € en 2005; 133.889 € en 2006; 191.462 € en 2007 y 234.018 € en 2008).

El artículo 14.1 RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLiS) dispone - considerando su versión vigente en los ejercicios a los que se refieren las regularizaciones aquí impugnadas - lo siguiente:

"1. No tendrán la consideración de gastos físicamente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de

apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones liquidaciones y autoliquidaciones.

d) Las pérdidas del juego.

e) Los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias Idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada .

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles".

La Inspección tributaria entiende que el contribuyente no ha acreditado, en el marco de las actuaciones desarrolladas, la relación del gasto contabilizado por el alquiler anual de un Palco en el Estadio Santiago Bernabéu con los ingresos declarados como obtenidos en el curso de su actividad, mientras que el sujeto pasivo argumenta que se trata de una actuación casi imprescindible para acometer negociaciones y desenvolverse adecuadamente en su sector económico (el de la construcción).

Para que un gasto sea fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que esté contabilizado (salvo excepciones previstas en la ley), pero además tiene que cumplir otros requisitos, que pueden resumirse en que el gasto debe responder a un hecho económico real, es decir, la anotación contable debe corresponder con una operación efectivamente realizada y no simulada. Particularmente, al margen de la contabilización, se exige que esté debidamente justificado, generalmente con la correspondiente factura; que corresponda a operaciones reales, no ficticias; que se hayan imputado temporalmente con arreglo a los criterios de devengo aplicables; y que esté correlacionado con la obtención de ingresos propios de la actividad empresarial. En este caso, según recoge la Inspección en sus acuerdos liquidatorios, el contribuyente no ha acreditado la relación del citado gasto con los ingresos ni ha informado sobre qué personas hicieron uso de dicho palco y su relación con el obligado tributario, haciendo imposible confirmar si se trataba de clientes, proveedores o personal de la propia compañía. Por tanto, considerando lo dispuesto en el artículo 105.1 LGT ("En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo) y dado que tampoco se han acreditado dichas circunstancias ante este Tribunal Central, este órgano no puede más que confirmar el criterio de la Inspección y desestimar lo que a este respecto plantea la reclamante." .

Pues bien, no podemos acoger la tesis de la parte actora. De la jurisprudencia dictada al respecto [véanse, entre otras, las SSTs de 5 de mayo de 2014 (RC 1511/2013) y 28 de septiembre de 2012 (RC 6508/2009)] y de la doctrina sentada por esta Sala en casos sustancialmente asimilables al ahora enjuiciado [entre otras, pueden citarse las SSAN de 19 de noviembre de 2015 (rec n° 533/2013), 1 de octubre de 2015 (rec n° 94/2013) y 28 de enero de 2010 (rec n° 486/2006)] se desprende que son tres los requisitos necesarios que deben acreditarse para que pueda admitirse la deducibilidad de este tipo de gastos: la contabilización del gasto, la realidad del pago, así como la efectiva realización del hecho que motiva el pago y su necesidad para la obtención de ingresos.

En este caso, no se discute que la recurrente haya acreditado los dos primeros, pero sin que haya probado suficientemente el último de los requisitos citados, pues se ha limitado a efectuar una alegación genérica del uso que ha dado al palco alquilado (mantener y consolidar las relaciones con clientes y proveedores, sin tratar de probar que no se ha dado uso a dicho palco, con referencia expresa de las personas que hicieron uso del mismo y su relación con el obligado tributario prueba que le correspondía y que le era exigible de acuerdo con la mencionada doctrina jurisprudencial, de la que es buena muestra la STS de 5 de mayo de 2014 (RC 1511/2013), que al efecto dispone (FJ Cuarto):

"(...) El punto de partida del razonamiento debe ser, pues, que la mencionada compañía no presentó pruebas que acreditaran la efectividad, la realidad y la necesidad de los gastos físicamente deducidos para la obtención de los ingresos declarados. Se ha de recordar en este punto que, ya bajo la vigencia de la Ley 61/1978 ( artículo 13 y 14), para que un gasto tuviera el carácter de deducible físicamente debía ser necesario para la obtención de los ingresos, además de real o efectivo. No bastando a tal efecto con estar contabilizado, porque el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (BOE de 21 de octubre), disponía que «toda anotación contable deberá quedar justificada

documentalmente de modo suficiente». Esta configuración no varió bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que vinculó el concepto de gasto físicamente deducible a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos recordado, entre otras muchas, en las sentencias de 25 de noviembre de 2011 (casación 594/09, FJ 4°). 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11. FJ 2°) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 y 3858/10, FFJJ8°y3°. respectivamente).

Pues bien, en virtud del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en la disciplina del artículo 105 de la Ley 58/2003). correspondía al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretendía, conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995. que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98. FJ 6°). 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05). FJ 4°), 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04, FJ 5°), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05. FJ 3°). 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05. FJ 4% 27 de mayo de 2010 (casación 1090/05. FJ n 24 de noviembre de 2011 (casación 594/09. FJ 4% 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09. FJ 3° y 686/09, FJ 4°) y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11. FJ 2°), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior], sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (casaciones 4096/08, 4910/08 y 4964/08, FJ4 en los dos primeros casos y FJ 5° en el último)].

Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por si mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02. FFJJ 4° y 5% 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3°), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 30), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8°) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11%

Nada de lo anterior ha hecho «La entidad recurrente;» y en este escenario alcanzan todo su sentido los argumentos de la Sala de instancia sobre la insuficiencia de la invocación pro forma del artículo 1740 del Código civil y acerca de la ausencia de justificación de la causa jurídica en la asunción de pagos por terceros. Ciertamente el animus donandi no se presume, pero en la disciplina del impuesto sobre sociedades, cuestionada por la Inspección de los Tributos, de forma razonada y razonable, la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible. esto es. su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias, lo que. Insistimos, no ha hecho la compañía recurrente."

Por lo tanto, aplicando al caso ahora examinado esta doctrina jurisprudencial podemos afirmar que, al no haberse aportado por la actora una mínima prueba de quiénes fueron realmente los destinatarios concretos de las invitaciones al palco (por ejemplo, a través de la aportación de la relación de las invitaciones cursadas), no podemos conocer qué tipo de relación tenían dichas personas con la recurrente, lo que, a su vez, impide alcanzar la conclusión de que el gasto realizado para alquilar el palco fuera necesario y estuviera correlacionado como obtención de ingresos de la entidad. En similares términos, sentencias de esta Sala, de 18 de septiembre de 2008, recurso 200/2005 y 2 de diciembre de 2015, recurso 83/2013.

#### Cuarto.

El siguiente hace referencia a las rentas obtenidas en los ejercicios 2006, 2007 y 2008 por las UTES que operan en el extranjero.

La actora resume su posición (página 41 a 92 de la demanda) señalando que el artículo 50 TRLIS al referirse al requisito de operar en el extranjero contempla precisa y claramente su actividad de exportación de bienes y servicios como los que prestan las UTES LOMA DE LATA OFF y UTE RÍO TURBIO OFF.

El Fundamento de Derecho Cuarto del TEAC declara al respecto:

"CUARTO.- En lo que respecta a los ajustes negativos al resultado contable que, en su momento, realizó GRUPO ISOLUX CORSAN a efectos de practicar sus autoliquidaciones de 2007 y 2008 en aplicación de la regla

de exención prevista en el artículo 50.1 TRLIS en relación a rentas obtenidas a través de determinadas UTEs, y que la Inspección excluye al practicar las liquidaciones, debe partirse de lo que establece el referido precepto.

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

De acuerdo con dicho artículo, las empresas miembros de Uniones Temporales de Empresas debidamente inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda que operen en el extranjero podrán acogerse a un régimen especial de exención de las rentas procedentes del extranjero (no se Incluirán en la Base Imponible).

En el caso que aquí es objeto de estudio, la controversia surge porque la Inspección rechaza la aplicación del beneficio fiscal sobre la base de considerar que las rentas obtenidas por el Grupo habida cuenta de su participación en UTE LOMA DE LATA OFF y UTE RÍO TURBIO OFF no cumplen las condiciones exigidas ya que se trata de UTEs que no realizan operaciones en el exterior, sino que operan en España realizando exportaciones, en concreto, a Argentina. Siguiendo la documentación incorporada al expediente, particularmente lo recogido por la inspección en las Actas, ambas UTEs se refieren a sendos proyectos a ejecutar en Argentina, estableciéndose en España para exportar bienes y/o servicios allí. En ambos casos, su forma de operar es sustancialmente idéntica: establecidas las denominadas UTEs OFF en España y que exportan bienes y servicios a Argentina, se constituyen las correlativas UTEs ON en Argentina que son las encargadas de ejecutar materialmente los referidos proyectos en dicho territorio. La conclusión que alcanza la inspección es que, dado que "(...) el contribuyente no ha acreditado que las citadas UTEs LOMA DE LATA OFF y RÍO TURBIO OFF operen realmente en Argentina, al no haber aportado la documentación que soporta sus manifestaciones en este sentido y que le fue reiteradamente solicitada por la Inspección ambas entidades no operan en el exterior y, por tanto, no permiten la aplicación de la exención en cuanto a sus resultados.

No obstante lo anterior, la inspección procede a analizar la información que sí se ha podido obtener y que, a su juicio lleva a concluir que estas UTEs no operan en el exterior y, en consecuencia, no procede aplicar la exención respecto de sus resultados.

Así, en cuanto a la UTE LOMA DE LATA OFF (o PAMPA OFF), recoge la inspección en el acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2008 - pronunciándose en similar sentido en el del ejercicio 2007 -lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"La UTE LOMA DE LATA OFF se constituyó el 9 de agosto de 2007 por TECNA, PROYECTOS Y OPERACIONES S.A. e ISOLUX INGENIERÍA S.A., participando respectivamente en un 25% y en un 75%, nombrándose gerente de la UTE a ISOLUX INGENIERÍA, S.A. Como objeto de la UTE OFF en sus estatutos se señala de forma genérica (artículo 2) "el contrato para el suministro de una planta de conversión de ciclo combinado en Neuquen, Argentina". A la vista de este objeto y de que, como antes se ha adelantado, la adjudicataria de este contrato es la UTE ON, se deben detallar cuáles son las prestaciones que realizará efectivamente la UTE OFF, y para ello se debe analizar el contrato de esta UTE con su cliente. Solicitado por la Inspección el contrato de la UTE LOMA DE LATA OFF con su cliente, el contribuyente aportó fotocopia de un contrato de fecha 06/09/2007 denominado "Contrato para la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado de la Planta Loma de Lata" entre "ISOLUX INGENIERÍA, S.A. y TECNA PROYECTOS Y OPERACIONES, SA, UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS, ley 18/1983 de 26 de mayo", y "PAMPA ENERGÍA S.A.". Además, con fecha 23/03/2011 el compareciente remitió a la Inspección un correo electrónico al que adjuntaba, según se expresaba en el mismo, el "anexo I del contrato de la UTE Loma la Lata". El archivo remitido se denomina "Anexo -Técnico Unificado.pdf". Tal como se hizo constar expresamente en las diligencias extendidas (diligencias n° 25 a n° 37), dicho documento no incluía las páginas 131 a 135 (páginas que se solicitaron al contribuyente y que no han sido finalmente aportadas) y, además, también se señaló al contribuyente por parte de la Inspección que, analizado el citado documento (Anexo Técnico Unificado.pdf), el mismo, a juicio de la Inspección, no corresponde al anexo al contrato de fecha 06/09/2007 denominado "Contrato para la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado de la Planta Loma de Lata", ya que, entre otros motivos, en el documento aportado a la Inspección como anexo se hace

referencia a obras y trabajos (servicios de ingeniería y construcción, entre otros) que no son objeto de dicho contrato de 06/09/2007. Respecto a esta cuestión, el compareciente manifestó (diligencia nº 25) que el ANEXO aportado sí corresponde al contrato de 06/09/2007 antes referenciado y que, el motivo de la aparente discrepancia es que este anexo es común a los contratos de la UTE OFF y de la UTE ON con el cliente. Como más adelante se expone, del contenido del propio contrato de 06/09/2007 se deduce que existe otro contrato denominado "Contrato de Construcción" de fecha 17/8/2007 que podría ser el formalizado por la UTE ON con el cliente (PAMPA ENERGÍA S.A.), ya que se refiere a la "provisión de servicios de ingeniería, construcción y montaje para la ampliación a ciclo combinado de la planta", contenido éste claramente diferente al del contrato de la UTE OFF con el cliente. Esto podría ser coherente, aparentemente, con la manifestación del contribuyente de que citado ANEXO I, cuya fotocopia se aportó, es común a ambos contratos puesto que hace referencia a los servicios del denominado "Contrato de Construcción" además de a los suministros objeto del contrato de 06/09/2007 formalizado por la UTE OFF con su cliente. Se reiteró repetidamente al contribuyente la solicitud de aportación del original del documento completo (contrato de 06/09/2007 entre la UTE OFF y el cliente y los anexos al mismo) que acredite la correspondencia entre ellos así como la solicitud del contrato de la UTE ON con el cliente. Esta solicitud tampoco ha sido atendida por parte del contribuyente. En definitiva, para analizar el contenido de la prestación que la UTE LOMA DE LATA OFF realiza a su cliente, PAMPA ENERGÍA S.A. (empresa argentina para la que se construye la planta), debemos analizar el contrato formalizado entre ellas, ya que el ANEXO I aportado, de confirmarse que corresponde a este contrato, incluye otras prestaciones que no realiza la UTE OFF, por lo que no resulta útil a los efectos del presente análisis. Por otro lado, el contribuyente tampoco ha aportado a la Inspección los contratos de la UTE con sus suministradores, información que también le fue requerida reiteradamente, ni el contrato de la UTE ON con el cliente. El contrato de 06/09/2007, entre la UTE OFF y PAMPA ENERGÍA S.A., denominado "Contrato para la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado de la Planta Loma de Lata", recoge: - Que "Pampa desea contratar la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado de la Planta Loma de Lata" - (DEFINICIONES): "Contrato": "significa el Contrato para la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado ... de la Planta de Loma de la Lata ubicada en la Provincia de Neuquén, República Argentina ... conforme a lo detallado y descrito en el Anexo I (el "Equipamiento)" "Contrato de Construcción": "es el contrato de provisión de servicios de ingeniería, construcción y montaje para la ampliación a ciclo combinado de la Planta de fecha 17 de Agosto de 2007" '(artículo 2) que "el contratante (PAMPA ENERGÍA S.A.) encomienda a la Contratista ( la UTE OFF) y ésta se obliga a suministrar el Equipamiento desde el exterior de la República argentina en un todo de acuerdo con lo detallado en el presente Contrato y el Anexo I"; "La provisión del Equipamiento incluirá todos los sistemas que hacen el correcto funcionamiento de la Planta a ciclo combinado y sus instalaciones complementarias..."; "La contratista garantiza que la provisión de las Calderas de recuperación listadas en el Anexo I, será realizada por una de las empresas Incluidas en el listado recogido en el Anexo I A"; "La Contratista también garantiza que la provisión del turbo grupo de vapor recogido en el Anexo I -será realizada por Siemens Industrial Turbomachinery AB". -(artículo 3) "el suministro del equipamiento deberá ser realizado en condiciones FOB puerto de embarque, según Incoterms 2000. La transferencia de la propiedad del Equipamiento a favor de la Contratante se realizará al momento de (I) la entrega en condición FOB o (ii) el pago del hito correspondiente según el Anexo II ... en cualquier caso lo que ocurra último"; - (artículo 6) "El precio en condiciones FOB puerto de embarque (Incoterms 2000) del equipamiento será la suma única y total de US\$ 132.076.500..." Tal como señala el contrato, la entrega del equipamiento se realiza en condiciones FOB (la mercadería es puesta a bordo del barco con todos los gastos, derechos y riesgos a cargo del vendedor hasta que dicha mercadería haya pasado la borda del barco, con el flete excluido). En definitiva, en virtud del contrato referenciado, la UTE LOMA DE LATA OFF se obliga a que el equipamiento se entregue a su cliente, PAMPA ENERGÍA S.A., en el puerto de embarque y siempre desde el exterior de la República Argentina. Es decir, la UTE LOMA DE LATA OFF realizará, en su caso, una exportación a la República Argentina o un servicio de gestión de compras, dependiendo de sus estipulaciones con sus suministradores, pero, en ningún caso, realiza ninguna operación en el interior de dicho territorio, tal como establece claramente y sin lugar a dudas el propio contrato. Este hecho se confirma con las manifestaciones del propio contribuyente sobre que esta UTE no está dada de alta en Argentina y en consecuencia, no tributa en dicho territorio. (...) Y en cuanto a la UTE RÍO TURBIO OFF. recoge el acuerdo de liquidación lo siguiente:

"La UTE RÍO TURBIO OFF se constituyó el 17 de enero de 2008 por TECNA, PROYECTOS Y OPERACIONES S.A. e ISOLUX INGENIERÍA S.A., participando respectivamente, según el artículo 10 de los estatutos, en un 9% y en un 91%, nombrándose gerente de la UTE a ISOLUX INGENIERÍA, S.A. Como objeto de la UTE OFF en sus estatutos se señala de forma genérica (artículo 2) "el contrato para la ejecución y desarrollo integral conjunto del proyecto y construcción, bajo la modalidad llave en mano, de una Central Termoeléctrica de Carbón, que se instalará en Río Turbio, Provincia de Santa Cruz, Argentina". Al igual que en el caso anterior, a la vista de este objeto y de que, como antes se ha adelantado, la adjudicarla de este contrato es la correspondiente UTE ON, se deben detallar cuáles son las prestaciones que realizará efectivamente la UTE OFF, y para ello se debe analizar el contrato de esta UTE con su cliente. Consta en las diligencias la solicitud reiterada repetidamente al contribuyente del contrato de la UTE RÍO TURBIO OFF con su cliente. A petición de la inspección, el contribuyente aportó (diligencia n° 16) copia de un contrato de la UTE RIO TURBIO OFF con la UTE RIO TURBIO ON (contrato de 19/05/2008 titulado "Contrato de Ingeniería de Diseño"). El 17/3/2011 (diligencia n° 23) la Inspección, además de reiterar al contribuyente su petición del contrato de la UTE Rio Turbio OFF con su cliente, le pregunta si el cliente de la UTE RIO TURBIO OFF es la UTE RIO TURBIO ON, y, en consecuencia, uno de los contratos es el referenciado en las diligencias anteriores, así como sobre si existen más contratos entre la UTE RIO TURBIO OFF y la UTE RIO TURBIO ON. Ninguna de estas peticiones ha sido atendida por el contribuyente. Además del presente procedimiento Inspector respecto del Grupo Isolux, se desarrolló un procedimiento de comprobación limitada respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2009 de la UTE RÍO TURBIO OFF, cuya documentación se incorpora al presente expediente inspector, destacando la Inspección que en estas actuaciones no consta que se haya aportado el contrato de ésta con su cliente. El único contrato cuya fotocopia se aporta a la Inspección es el de 19/05/2008, titulado "Contrato de Ingeniería de Diseño" entre la UTE OFF y la UTE ON, por lo que, a falta de manifestaciones en contra del contribuyente y de cualquier otra documentación, debemos entender que el cliente de la UTE OFF es la UTE ON y, en consecuencia, analizar este contrato para determinar el contenido concreto de las prestaciones que realiza la UTE OFF. Además, al igual que el caso de la UTE Loma de Lata Off, el contribuyente tampoco ha aportado el contrato de la UTE ON con el cliente final, información que también le fue requerida reiteradamente. Pues bien, el citado análisis lleva a concluir sin lugar a dudas, a juicio de la Inspección, que la UTE OFF no opera en el extranjero. Así. El contrato de 19/05/2008 formalizado con la UTE ON recoge, por lo que aquí interesa:

- que la UTE ON (la contratante) "ha resultado adjudicarla de la construcción de una Central Termoeléctrica a Carbón a instalarse en Río Turbio"; que, "entre las obligaciones generales derivadas de la Adjudicación a cargo de la contratante, figuran las de realizar la construcción, prestación de todos aquellos servicios vinculados con la operación y coordinación para la puesta en marcha de la obra" que "la Obra será ejecutada por la Contratante por el sistema de ajuste alzado y bajo la modalidad llave en mano" y que "por lo anterior ... es evidente la necesidad de contratar el asesoramiento y asistencia técnica de la prestataria" (la UTE OFF) que, a efectos del contrato, se definen los "SERVICIOS DE INGENIERÍA" como "todo el servicio técnico y de asesoramiento que la Prestataria suministre a la Contratante en virtud del presente"

- que "la prestación de los SERVICIOS DE INGENIERÍA por parte de la Prestataria (la UTE OFF) serán suministrados única y exclusivamente desde el exterior. Se deja constancia que bajo ninguna circunstancia los servicios objeto de este contrato serán llevados a cabo por la Prestataria en el territorio de la República Argentina". El precio se fija en 12.923.028 €.

- que los "pagos de las prestaciones previstas en el presente Contrato serán efectuados libre de todo impuesto, tasa o contribución ... que corresponda o pudiera corresponder en la República Argentina, siendo exclusivo responsable de su pago la Contratante" En definitiva, en virtud del contrato referenciado, la UTE RIO TURBIO OFF realiza una prestación de servicios a la UTE ON pero, al igual que en el caso de la UTE LOMA DE LATA OFF, no realiza ninguna operación en el interior de dicho territorio, tal como establece claramente y sin lugar a dudas el propio contrato. Este hecho se confirma con las manifestaciones del propio contribuyente sobre que esta UTE OFF no está dada de alta en Argentina y, en consecuencia, no tributa en dicho territorio.(...)" Pues bien, a la vista de lo anterior, comparte este Tribunal Central la conclusión inspectora, y ello dado que de la documentación incorporada al expediente inspector no queda acreditada por la interesada, acreditación cuya carga le corresponde de acuerdo con el artículo 105 LGT al encontrarnos ante una exención de la que pretende gozar la reclamante, que las citadas UTE LOMA DE LATA OFF y la UTE RIO TURBIO OFF operen en el exterior. Antes al contrario, de las cláusulas de los contratos aportados deriva que las mismas actúan en España, el suministro se



realiza desde España, ("se obliga a suministrar el Equipamiento desde el exterior de la República argentina", " la prestación de los SERVICIOS DE INGENIERÍA por parte de la Prestataria (la UTE OFF) serán suministrados única y exclusivamente desde el exterior"), con independencia de que exporten bienes a su cliente Argentino, sin que se haya realizado actividad alguna en Argentina. En este sentido, en la UTE LOMA DE LATA OFF se recoge que el suministro se realizará en condiciones "FOB puerto de embarque", cláusula que supone que el vendedor entrega la mercancía "a bordo del buque" designado por el comprador en el puerto de embarque designado, y en ese momento se traspasan los riesgos de pérdida o daño de la mercancía del vendedor al comprador, lo que permite concluir a la inspección que la UTE " realizara, en su caso, una exportación a la República Argentina o un servicio de gestión de compras, dependiendo de sus estipulaciones con sus suministradores, pero, en ningún caso, realiza ninguna operación en el Interior de dicho territorio, tal como establece claramente y sin lugar a dudas el propio contrato". Añadiéndose que dichas UTES no están dadas de alta en Argentina y que el propio contribuyente, para acreditar la aplicación de la deducción por actividad exportadora, en relación con la inversión en la sociedad "Tecna Estudios y proyectos de Ingeniería SA", se remite, entre otros, a los importes facturados por la UTE RIO TURBIO OFF a la UTE ON, por lo que dicha deducción no ha sido regularizada por la inspección. Por todo ello, la renta se obtiene en España y no es acreedora de la exención del artículo 51 del TRLIS. Frente a lo anterior, el argumento que expone la entidad reclamante viene referido a que, interpretando literalmente la expresión "operar en el exterior" como llevar a cabo actividades como negociar, especular, realizar acciones comerciales de compra y venta, etc en el exterior, debe reconocerse la procedencia del beneficio porque la actividad de las UTES indicadas consiste, precisamente, en negociar y firmar contratos de compraventa de bienes y servicios con el objeto de vender bienes y servicios al extranjero. Además, entiende que debe tenerse en cuenta cuál es la finalidad con la que se estableció la exención del artículo 50.1 TRLIS (dejar exentas en el Impuesto sobre Sociedades de los miembros de las uniones temporales de empresas a las rentas de fuente extranjera y no así las obtenidas en territorio español). Considera que ha quedado acreditado que las UTES OFF operaban en el exterior y a tal extremo se remite a los anteriormente reseñados contratos de 6 de septiembre del 2007 y 19 de mayo de 2008 que, señala, fueron "convenientemente aportados en el periodo de inspección". Asimismo, señala que, en acreditación de lo alegado, aporta, respecto a la UTE Loma de Lata: un listado de facturas recibidas durante los ejercicios 2007 a 2008 por la UTE LOMA DE LA LATA OFF; facturas de sus ilustradores que, alega que emitían a la UTE los proveedores que le suministraban los materiales con los que luego abastecería al proyecto en Argentina y que considera, acreditan que dichos materiales se obtenían fuera de España y se enviaban directamente desde esos lugares al proyecto en Argentina, sin pasar por España; contratos de suministro con los proveedores que facturan a Isolux Ingeniería así como con los proveedores que facturan directamente a la UTE OFF; una muestra de cartas de embarque relativas a los contratos anteriores y contrato marco entre ambas UTES OFF y ON. Y respecto a la UTE RIO TURBIO OFF: mayor con las facturas recibidas por esa UTE durante 2007 y 2008, contratos con los proveedores; y una muestra de cartas de embarque.

Pues bien, en relación con los contratos a los que alude la interesada, como se ha señalado, comparte este Tribunal que, del análisis de los mismos, no resulta acreditada que las UTES operaran en el exterior. Y en lo que se refiere a la documentación que por primera vez se aporta en esta vía económico administrativa, debe tenerse en cuenta que, tanto los acuerdos como los informes inspectores ponen de manifiesto las grandes dificultades con las que se encontró la inspección para obtener información detallada sobre el funcionamiento de las UTES, dificultades que quedan plasmadas en las numerosas diligencias extendidas. Así, tal y como se detalla en los informes y resulta a la vista de las diligencias extendidas, el 22/12/2010 (diligencia nº 15) se solicitó al contribuyente explicación de la forma de operar de las UTES LOMA DE LATA y RIO TURBIO, y el 20/01/2011 (diligencia nº 17) la descripción de la participación de las distintas entidades del grupo fiscal en las obras realizadas por las UTES OFF y ON, reiterándose la solicitud en todas las diligencias siguientes. También el 22/12/2010 (diligencia nº 15) se solicitaron a los contribuyente los contratos entre la empresa del Grupo que participa en la UTE off y dicha UTE. En las diligencias nº 16 y siguientes se reiteró la petición, preguntándosele expresamente al contribuyente el 17/3/2011 (diligencia nº 23) si tales contratos existían y, más concretamente el 1/4/2011 (diligencia nº 25), si existían contratos que soportasen las facturaciones de ISOLUX INGENIERÍA S.A. a estas UTES.

En cuanto al contrato de la UTE RÍO TURBIO OFF con su cliente, en diligencia nº 15 de 22/12/2010 se hizo constar expresamente que no se aportaba y se reiteró la petición por parte de la Inspección. Esta misma circunstancia se recogió en las diligencias nº 16 a n 22 de 9/3//2011. A la vista del tiempo transcurrido, el 17/3/2011 (diligencia nº 23) la Inspección, además de reiterar su petición del contrato de la UTE Río Turbio OFF

con su cliente, le preguntó si el cliente de la UTE RIO TURBIO OFF era la UTE RIO TURBIO ON (ya que el contribuyente había aportado un contrato entre las dos UTEs), y, en consecuencia, uno de los contratos era el referenciado en diligencias anteriores. La Inspección preguntó también al contribuyente si existían más contratos entre la UTE RIO TURBIO OFF y la UTE RIO TURBIO ON. Respecto al contrato de la UTE LOMA DE LATA OFF con su cliente, el 24/03/2011 (diligencia n° 24) se solicitó al contribuyente, por los motivos expuestos en la citada diligencia y que se han recogido anteriormente, el original del documento completo (contrato y anexos) que acreditara la correspondencia entre ellos. También se preguntó al contribuyente, (diligencia n°23 de 17/03/2011) si la UTE LOMA DE LATA OFF tenía algún contrato con la UTE LOMA DE LATA ON. Finalmente, el 24/02/2011 (diligencia n° 21) y el 8/4/2011 (diligencia n° 26), se solicitaron al contribuyente, a efectos de, como en el caso de todas las peticiones antes referenciadas, acreditar la realización de operaciones de las UTEs Off en el extranjero, los contratos de las UTEs Off con varios de sus suministradores y los contratos formalizados entre las UTEs ON y los clientes finales. Las anteriores peticiones se reiteraron en todas las diligencias extendidas con posterioridad sin que el contribuyente aportara ninguna documentación ni información. El 1/7/2011 (diligencia n° 33) se preguntó expresamente al contribuyente si iba a aportar la información referenciada respecto a la acreditación del ajuste al resultado contable en concepto de UTEs EXTERIOR, manifestando que sí y que estimaba poder aportarla a lo largo del próximo mes de septiembre. Finalmente, el 6/10/2011 (diligencia n° 37), la Inspección manifestó que a la vista del periodo transcurrido desde que se formuló la petición (principalmente el 22/12/2010 -diligencia n° 15- y parcialmente en diligencias posteriores, según resumen que consta en el apartado 11.1. de la diligencia n° 33), se hacía constar que la Inspección entendía que el contribuyente no iba a aportar ninguna información adicional en relación con el presente apartado por lo que no se iba a reflejar esta cuestión en las siguientes diligencias salvo que el contribuyente aportara finalmente alguna documentación o información. Finalmente, en los informes se hace constar que posteriormente, el contribuyente no presentó documentación o información adicional respecto a esta cuestión.

En los trámites de alegaciones, tanto anteriores como posteriores al acta no se realizó alegación alguna en referencia a esta concreta regularización ni se aportó documentación alguna relacionada con la misma.

Es por primera vez en esta vía económico-administrativa cuando la interesada procede a aportar abundante documentación requerida por la inspección y no aportada ante ella en su día. Pues bien, este Tribunal desea recordar que ha venido pronunciándose reiteradamente sobre la aportación en vía de revisión de documentación acreditativa de las pretensiones deducidas en dicha vía, no aportada previamente en el procedimiento de aplicación de los tributos. En este sentido, se ha mantenido la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento. Las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o terceros practicando en su caso la regularización procedente, adquieren todo su sentido en el marco de una relación con el obligado tributario con acentuado carácter dialéctico, en la que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado que puede así alegar y aportar continuamente todo aquello que convenga a su derecho, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección. En consecuencia, no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Cuestión diferente es la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector, que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario puede ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En estos supuestos este Tribunal considera que debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados. No estamos hablando aquí de la asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos revisores, sino de que éstos admitan aclaraciones y pruebas complementarias que puedan alterar en cierta forma la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, pero sin suplir la labor de investigación, análisis e Integración que corresponde esencialmente a éste último. Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, la interesada no acredita

ante este Tribunal Central motivo alguno por el cual no proporcionó a la Inspección la documentación ahora aportada cuando fue requerida expresamente para ello en fase inspectora por lo que, no derivándose del expediente circunstancia alguna que impidiera tal aportación, debe concluirse que ello se debió, exclusivamente, a su libre decisión, y ello a la vista de los constantes requerimientos consignados en diligencias firmadas por el representante de la obligada tributaria.

Así de las facturas, contratos de suministradores y demás documentación aportada por primera vez en esta vía no se desprende, directamente, la improcedencia de la regularización practicada. De forma que lo que la interesada pretende ahora es someter a revisión datos tácticos cuya comprobación intentó en su momento la Inspección de los Tributos en el curso del procedimiento instruido, en el marco del cual no se invocaron en ningún momento dificultades para aportar dicha documentación, no quedando acreditada la concurrencia de circunstancia excepcional que justifique la tardía aportación de la documentación ahora interesada, respecto de la que debió asegurarse que estuviese a disposición de la inspección de los tributos para el adecuado desarrollo de sus labores comprobadoras, siendo de su exclusiva responsabilidad el incumplimiento de dicha obligación. No procede, en consecuencia, la admisión de dicha documentación en esta fase revisora. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 17 de octubre de 2014, recaída en el recurso de casación nº 1596-2012, en la que, en su Fundamento e Derecho Cuarto, dice:

"CUARTO.- 1. En el cuarto motivo de casación la recurrente denuncia que la sentencia de instancia recurrida infringe el artículo 169 de la LGT, los artículos 40, 90, 94 y 98 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (en adelante RPREA) así como los artículos 9, 24, 31 y 103 de la CE y la consolidada jurisprudencia de este Alto Tribunal en cuanto que la sentencia considera ajustada a Derecho la inadmisión de parte de las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en vía económico-administrativa sobre la base de que dichas cuestiones debieron ser debatidas en sede de Inspección.

En la demanda formulada ante la Audiencia Nacional, AGROURBANA CARTHAGO alegó que la resolución del TEAC infringía los mencionados preceptos y que dicha infracción le ocasionaba indefensión al no admitir aquel Tribunal Económico-Administrativo ni el TEAR de Murcia las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en relación con la regularización practicada por el aumento de existencias finales de la actividad de engorde de terneros en el ejercicio 2001.

La sentencia de la Audiencia Nacional recurrida, pese a la inadmisión por el TEAR y por el TEAC de las alegaciones formuladas y de los documentos y pruebas aportadas, en el Fundamento de Derecho Segundo in fine niega que se haya producido indefensión a la recurrente recurrente por haber "podido alegar lo que a su derecho ha convenido... , porque ha tenido conocimiento en todo momento de los criterios seguidos por la Inspección y órganos de la Administración a la hora de proceder a la regularización practicada, culminando ese "iter" con la formulación del presente recurso", confirmando en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia recurrida el criterio seguido por el TEAC señalando que "lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección".

Yerra la sentencia de instancia en este punto por dos motivos, según la recurrente, en primer lugar, porque la recurrente no discutió la valoración y los cálculos efectuados por la Inspección en relación con las existencias finales del ejercicio 2001. Tampoco la documentación aportada en vía económico-administrativa lo fue para alterar la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación.

En segundo lugar, porque al confirmar el criterio del TEAC y negar la indefensión causada a la recurrente consume en vía jurisdiccional la infracción de los preceptos que se anticipaba. A juicio de la recurrente, la sentencia de Instancia infringe los citados preceptos al confirmar el criterio del TEAR y del TEAC en cuanto a la inadmisión acordada, ya que las facultades revisoras de los Tribunales Económico-Administrativos, como se colige de los preceptos señalados, son muy amplias, pudiendo el contribuyente acreditar hechos relevantes para la resolución de la reclamación acompañando al escrito de alegaciones todos los documentos, sea cual sea su clase, que convengan a su derecho y pudiendo proponer la práctica de cualquier medio de prueba admisible en derecho en el seno del procedimiento económico administrativo.

2. Frente al alegato de que la Inspección debía haber regularizado las existencias iniciales contabilizadas con igual criterio que las finales, de lo que resultarían unas existencias iniciales muy superiores a las contabilizadas, debe decirse que del expediente se desprende que en ningún momento, a lo largo de las actuaciones inspectoras que finalizaron con el acuerdo de liquidación, la interesada realizó ante la Inspección, a la que compete la comprobación, alegación alguna en este sentido. Es en vía económico administrativa cuando por primera vez llevó a cabo la alegación en el sentido indicado, pretendiendo, en definitiva, la realización por el Tribunal Central de una actividad comprobadora, lo que es improcedente. Si de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho, salvo el supuesto de imposibilidad por fuerza mayor o por alguna causa razonable expuesta, no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras. Admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección. No puede, pues, extrañar que el Tribunal Central acordase no admitir las mencionadas alegaciones en vía económico-administrativa, pues no se trataba de un asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto. En relación con la aportación fuera del procedimiento de comprobación de los documentos de justificación mercantil o contable, el actual artículo 96 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone: "4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución. Lo que viene a confirmar el criterio mantenido en la resolución inicial. Lo que subyace en dicho precepto es el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de las obligaciones contables, de forma que, ante unas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación, la Administración tributaria tenga conocimiento de la situación contable de la entidad, permitiéndole proceder a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo investigado; posibilidad que se frustra cuando no se aportan aquellos documentos mercantiles, que siendo obligatoria su llevanza y conservación, permitirían contrastar los datos declarados con los contabilizados. Así pues, el motivo debe ser desestimado por su carencia manifiesta de fundamento, por cuanto que lo que realmente se pretende a través de este motivo es una revisión de la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, siendo ésta una cuestión que por lo general se encuentra excluida del ámbito casacional, no estando incluido el error en la valoración de la prueba entre los motivos que se relacionan en el artículo 88.1 de la LJCA ( art. 93.2.d) LJCA). Resulta claro, además, que en el presente caso no se ha producido indefensión a la parte recurrente porque ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar en esas impugnaciones todos los medios alegatorios y probatorios que hubiera tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses ya que habiendo solicitado el recibimiento a prueba en la Instancia se abrió el periodo de proposición y práctica de la misma. La Sala de instancia considera que la regularización practicada por la Inspección, al sustentarse en datos obtenidos de un organismo oficial. al que previamente la actora le comunicó los datos relativos al ejercicio de su Industria, así como en documentación de la propia entidad recurrente, constatada y analizada en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, sin que por parte de la actora se aportase cualquier otro dato significativo, refleja la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación, que confirmó la propuesta Inspectoras. Era en ese momento cuando la parte pudo y debió rebatir los datos constatados por la Inspección, que debió acudir, en parte, a datos oficiales de otras Administraciones para determinar la existencia finales.

La Inspección procedió al incremento de las existencias finales de la actividad ganadera en el año 2001 partiendo de los datos obtenidos de la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y ante la falta de aportación de datos, los que le fueron requeridos a la entidad en sucesivas ocasiones y que desatendió, procedió a su valoración aplicando los criterios recogidos en la Norma de Valoración Decimotercera del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. La resolución del TEAC confirma el

criterio seguido por la Inspección, añadiendo que la entidad se abstuvo de alegar y contradecir lo realizado por la Inspección, siendo improcedente en vía económico administrativa el pretender por los órganos revisores nueva comprobación, sin que por la Inspección se haya podido conocer las alegaciones de la entidad frente a lo por ella actuado. Confirma también el cálculo de las existencias finales, declarando que "las existencias finales se han calculado, no en base a estimaciones o suposiciones como alega la interesada, sino en base a la información suministrada por la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y en base a facturas de adquisición y venta aportadas por la interesada y terceros respecto a las cuales en ningún momento se ha planteado por la misma su falsedad, remitiéndose, en todo caso, al detallado informe de la Inspección. Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria. cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues es objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección." Queda así acreditada la correcta actuación de la Inspección en el sentido de que valoró todas las pruebas y datos que le fue posible obtener, con independencia de la mayor o menor trascendencia que en sus razonamientos hubieran tenido las pruebas o argumentaciones que el obligado tributario sustrajo voluntariamente a su conocimiento. Por todo ello, debe confirmarse la regularización inspectora."

Pues bien, sobre este motivo la Sala acordó la práctica de una prueba pericial con requerimiento a la parte de diversa documentación, en auto de 10 de enero de 2019, con suspensión del señalamiento para votación y fallo del presente recurso.

En el Fundamento de Derecho único y la parte dispositiva de dicha resolución se señalaba:

" UNICO.- A la vista de que la parte actora ha aportado documentación en vía económico administrativa y judicial, que no presentó en vía administrativa, documentación aquella que no fue admitida por el Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución revisora y existiendo motivos fundados en el presente caso para creer que las nuevas actuaciones permitirían adquirir certeza sobre los hechos discutidos en el presente recurso, procede conforme a los artículos 435 y 436 de la LEC , acordar la práctica de una prueba pericial a cargo de un Auditor o Censor Jurado de Cuentas para que informe a esta Sala si de la citada documentación, puede desprenderse que los equipos correspondientes al objeto de los UTES se pusieron a disposición del perceptor en el extranjero, es decir, que UTES OFF han operado desde el extranjero y tienen derecho a la exención prevista en el artículo 50.1 del TRLIS.

Requírase, asimismo, a la actora para que aporte, en el plazo improrrogable de 15 días, el contrato de 3 de septiembre de 2007, firmado entre ISOLUX CORSAN CONCESIONES y CONCESIONARIA AUTOPISTA PEROTE-XALAPA S.A. de capital variable, al que hace referencia la pág. 30 de la demanda, pues el mismo no figura en el documento nº 13 de los que acompaño a aquélla, o por lo menos, que el contrato que obra en dicho documento, no hace referencia a los servicios descritos en las páginas 30 a 32 del escrito rector, apartado 5.1.6.

LA SALA, ACUERDA:

- La práctica de una prueba pericial a cargo de un Auditor o Censor Jurado de Cuentas para que informe a esta Sala si de la citada documentación, puede desprenderse que los equipos correspondientes al objeto de los UTES se pusieron a disposición del perceptor en el extranjero, es decir, que UTES OFF han operado desde el extranjero y tienen derecho a la exención prevista en el artículo 50.1 del TRLIS.

- Requírase a la actora para que aporte, en el plazo improrrogable de 15 días, el contrato de 3 de septiembre de 2007, firmado entre ISOLUX CORSAN CONCESIONES y CONCESIONARIA AUTOPISTA PEROTE-XALAPA S.A. de capital variable, al que hace referencia la pág. 30 de la demanda, pues el mismo no figura en el documento nº 13 de los que acompaño a aquélla, o por lo menos, que el contrato que obra en dicho documento, no hace referencia a los servicios descritos en las páginas 30 a 32 del escrito rector, apartado 5.1.6. "

Dicha prueba corrió a cargo de un perito insaculado, Auditor de Cuentas, Doña Enma.

En el dictamen pericial, ratificado judicialmente, se declara en sus páginas 10 a 19 ambas inclusive, por la perito interviniente a la que la Sala atribuye la máxima imparcialidad y efectividad, tal como recoge la Jurisprudencia, así se ha destacado, sobre todo, respecto de la prueba pericial, por ejemplo, en las siguientes sentencias:

S. de 14 de noviembre de 1994 (Ar. 8814)

«Es reiterado criterio de la jurisprudencia que el dictamen del perito procesal, prestado en vía jurisdiccional y con las garantías exigidas por los artículos 610 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, tiene las mismas características de imparcialidad y objetividad que los acuerdos de los Jurados (Ss. de 16 de diciembre de 1988 - Ar. 9406- y 30 de junio y 15 de diciembre de 1992 -Ar. 4735 y 9862-, entre otras).»

S. de 16 de noviembre de 1994 (Ar. 9304).

«Ciertamente el perito que emitió el informe fue el propuesto por la entidad recurrente; pero no es menos cierto que dicho perito, ni fue recusado por el Abogado del Estado, ni su dictamen impugnado, sino muy al contrario, comentado en el escrito de conclusiones, aceptándolo por entender que dicho informe es favorable a la tesis de la Administración. Estando, pues, ambas partes, conformes con la imparcialidad del perito, hay que a partir de dicho informe para resolver la cuestión litigiosa, por ser, como antes se dice, de aquellas en las que procede este medio de prueba, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 610 de la Ley de Enjuiciamiento civil.»

S. de 24 de enero de 1997 (Ar. 441).

«Es doctrina reiterada de esta Sala, entre otras, la Sentencia de 23 de mayo de 1996 (Ar. 4488), que las certificaciones o informes médicos aportados unilateralmente por la parte interesada carecen de las garantías exigidas por los artículos 610 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, para ser decisivos en un proceso contradictorio. Ahora bien, en el presente supuesto, a instancia del actor, se emitió un informe pericial médico que debe merecer, al ser valorado, una consideración distinta de los certificados médicos aportados en vía administrativa, aunque éstos hubieran sido ratificados a presencia judicial.»

A. de 16 de enero de 1998 (Ar. 439):

"La prueba pericial está sometida a la libre apreciación del juzgador, según las reglas de la sana crítica conforme a los artículos 1243, Cc y 632, Ley de Enjuiciamiento Civil ( Ss de 3 de enero y 1 de julio de 1996, entre otras)"; lo siguiente:

" 4.- Detalle de la revisión efectuada.

4.1.- LA UTE OFF LOMA DE LA LATA:

Considera esta perito que está acreditado en el procedimiento que la UTE OFF Loma de la Lata fue constituida en-España y quedó por ello sujeta a la legislación mercantil, contable y fiscal española el 9 de agosto de 2007. Se aporta como documento anexo a este informe 2 la escritura de constitución.

La denominación que para esta UTE OFF se otorgó en escritura fue el de UTE PAMPA EP. La UTE fue constituida entre la sociedad española Isolux Ingeniería SA al 75% y la sociedad argentina Tecna Proyectos y Operaciones S.A. al 25%.(artículo 10 de sus estatutos) Conforme al artículo 2 de los estatutos de esta UTE, el objeto exclusivo de la misma es "el contrato para suministro de una planta de conversión de ciclo combinado en Neunquen, Argentina" y según dice el siguiente artículo 5 la duración de la UTE será la del plazo necesario para que esté agotado el objeto de la misma y sus prorrogas y obligaciones accesorias sin reserva alguna.

En el paraje Loma de la Lata, en la provincia de Neunquen en Argentina en 1977 se descubrió mayor hallazgo de hidrocarburos en la historia argentina, por lo que se construyó entonces una planta de producción de electricidad que en 2007 el gobierno argentino quería ampliar para hacerla de ciclo combinado.

En este contexto se formaliza el referido contrato para suministro que se menciona en el objeto social de esta UTE OFF. Se trata concretamente del contrato celebrado el 6 de septiembre de 2007 entre esta UTE OFF y la entidad argentina Pampa Energía, S.A. para "la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la república argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado de la planta de Loma de la Lata que adjunto como anexo nº3 a este informe.

Este contrato de suministro trae causa de otro mayor, formalizado entre Isolux Corsan Argentina SA y Tecna Proyectos y Operaciones SA como Unión Transitoria de Empresas (ambas sociedades, de nacionalidad argentina habían constituido al efecto esta UTE ON bajo la legislación argentina).

Se trata del contrato "para la ejecución de la obra en la modalidad de llave en mano de la ampliación a ciclo combinado de la planta Loma de la Lata" de fecha 6 de septiembre de 2007.

En las definiciones previas al clausulado de este contrato, se considera 'Contrato de Suministro' como el que "se refiere al Contrato de Suministro del Equipamiento suscriptor entre Pampa Energía S.A. e Isolux ingeniería, S.A. Y Tecna Proyectos y Operaciones S.A. Unión Temporal de Empresas el 6 de Septiembre de 2007".

Se aporta como documento anexo nº4 este contrato de construcción "llave en mano"

Queda por ello acreditado para esta perito que el contrato objeto por el cual se constituye la UTE OFF Loma de la Lata es un contrato de suministro de maquinaria y elementos dentro de un contrato mayor de ejecución de obra llave en mano para llevar a cabo una obra de ampliación de una planta térmica para convertirla en ciclo combinado en la provincia de Neuquen, en Argentina.

Dentro del contrato de suministro suscrito por la UTE OFF Loma de la Lata con Pampa Energía SA, se establece en los artículos 4 y 6 del mismo, las condiciones de entrega y pago de la maquinaria y elementos a suministrar. Estas condiciones quedan establecidas en FOB puerto de embarque, es decir; la transferencia de la propiedad y de la responsabilidad y por tanto los gastos afectos a pagar serán de cargo del vendedor hasta que los elementos hayan cruzado la borda del barco que los vaya a transportar a su destino. A partir de este momento los gastos y responsabilidades correrán a cargo de Pampa Energía, SA. Se acompaña anexo 5 un esquema de funcionamiento de la incoterm FOB puerto de embarque.

Entiende esta perito que estas condiciones establecidas en el contexto de este contrato determinan la traslación de la propiedad, y con ella la responsabilidad y el momento del pago de los elementos y maquinaria, pero en ningún caso implican el momento de acaecimiento del hecho Imponible del Impuesto sobre Sociedades de las rentas generadas por la UTE OFF.

Estas condiciones FOB puerto de embarque, más. que determinar un LUGAR de acaecimiento, a efectos de este contrato lo que determinan es un MOMENTO de acaecimiento a partir del cual se trasladan determinadas responsabilidades u obligaciones de una parte a la otra.

Por tanto entiendo que las condiciones incoterms de este contrato no son definitorias de si el objeto del mismo ha tenido lugar en el extranjero o no.

Respecto del LUGAR de acaecimiento de las obligaciones nacidas del contrato de suministro que constituye el objeto de la UTE OFF, está acreditado a través de la documental aportada en este procedimiento que fueron diversos lugares, en función del origen y destino de los elementos suministrados.

En el contrato de suministro aportado con la demanda, falta la parte correspondiente al denominado Anexo I que es el que supuestamente contenía la descripción del equipamiento y el listado de proveedores suministradores. A estos efectos sólo consta en el contrato aportado que conforme señala su artículo 2.4" La Contratista también garantiza que la provisión del turbogrupa de vapor recogido en el Anexo I será realizada por Siemens Industrial TurbomaehineryAB".

Según el maestro de compras y la documental aportada, la adquisición de maquinaria por parte de la UTE OFF para suministro a la central térmica de Loma de la Lata se efectuó a diversos proveedores por todo el mundo y por tanto existieron diversos puertos y naves que conformaron las condiciones FOB puerto de embarque en cada momento.

Este maestro de compras de la UTE OFF, que fue aportado en formato Excel a la inspección de Hacienda según consta en diligencia 21, y que además se aportó con la demanda con el nº 28 y se adjunta a este informe como anexo nº6. detalla la relación de pedidos, proveedores, elementos adquiridos para este proyecto, aunque se trata de un documento extracontable, interno de la empresa, se muestra a efectos de este informe muy fiable pues constan aportados documentos justificantes (copias de pedidos, facturas, documentos de embarque...) de muchos de los elementos detallados en dicho listado.

Concretamente, los documentos justificativos que acreditan las adquisiciones por la UTE OFF de maquinaria y elementos descritos en ese maestro de compras son:

DATOS DEL MAESTRO DE COMPRAS DE LA UTE OFF
DESCRIPCION COSTE OFERTA PRESUPUESTADO PROVEEDOR IMPORTE ADJUDICADO MONEDA
TURBINA VAPOR 19.000.000 SIEMENS 19.010.192 EUR
CALDERAS DE RECUPERACION HRSG 27.195.000 VOGT POWER INT 25.646.366 USD
CONDENSACION VACIO 2.170.000 FOSTER 2.466.350 USD
GAS BY PASS SYSTEM 4.946.695 BACHMANN INDUSTRIES 5.121.110 USD
GAS BY PASS SYSTEM ENGENNERING SERVICES BACHMANN INSDUTRIES 20.500 USD

PLANTA TRATAMEINTO AGUA(PTA) 1.429.804 INQUINAT 913.590 USD  
 BOMBAS DE CONDENSADO TORISHIMA 428.000 EUR  
 BOMBAS DE CIRCULACION  
 REF TORRES TORISHMA 778.000 EUR  
 MODELIZACION BAMBAS AGUAS CIRCULACION PILETA TORISHMA 54.520 EUR  
 PLANTA TRATAMIENTO EFLUENTES(PTE) INQUINAT 427.955 USD  
 BARRAS DE FASE AISLADA 650.000 POWERGEAR 299.600 EUR  
 DATOS DE LOS DOCUMENTOS SOPORTES  
 IMPORTE DOCUMENTO N° DOC APORTADO PUERTO ORIGEN PEDIDO EFECTUADO POR FECHA  
 DEL DOC PARA/LUGAR DE DESTINO  
 19.00.000 DOC 30 PTP NORRKOPPING SUECIA ISOLUX INGENERIA 07/09/2007 CENTRAL TERMICA  
 DE LA LATA  
 25.742.00 DOC 37 EEUU ISAOLUX INGENERIA SA 20/12/2007 CENTRAL TERMICA LOMA DE LA LATA  
 NO CONSTA DOC 35 PUERTO DE VERACRUZ, MEXICO NO CONSTA 31/05/2009 CENTRAL TERMICA  
 LOMA DE LA LATA  
 5.152.110 DOC 36 EEUU UTE OFF 29/02/2008 CENTRAL TERMICA LOMA DE LA LATA  
 35.850 DOC 36 EEUU UTE OFF 29/02/2008 CENTRAL TERMINCA LOMA DE LA LATA  
 833.030 DOC 33 CHILE UTE OFF 14/10/2008 CENTRAL TERMICA LOMA DE LA LATA  
 428.000 DOC 32 OSAKA JAPON UTE OFF 23/09/2008 CENTRAL TERMICA LOMA DE LA LATA  
 754.000 DOC 32 OSAKA JAPON UTE OFF 23/09/2008 CENTRAL TERMICA LOMA DE LA LATA  
 24.200 DOC 32 OSAKA JAPON UTE OFF 23/09/2008 CENTRAL TERMICA LOMA DE LA LATA  
 390.120 DOC 34 CHILE UTE OFF 14/10/2008 CENTRAL TERMICA LOMA DE LA LATA  
 280.000 DOC 31 BANGALORE INDIA UTE OFF 07/10/2008 CENTRAL TERMICA LOMA DE LA LATA

Se adjunta como anexo nº 7 todos los documentos aportados con la demanda y descritos conjuntamente en el cuadro anterior, que también se acompaña a modo de índice de dicho anexo.

Entiende esta perito que los documentos aportados son suficientes para acreditar la veracidad del maestro de compras como documento auxiliar soporte de las adquisiciones que la UTE OFF realizó para proveer a su cliente Pampa Energía SA de los elementos necesarios para el cumplimiento del contrato de suministro formalizado. Igualmente los documentos aportados acreditan que todos estos elementos fueron adquiridos para ser instalados en la central térmica denominada Loma de la Lata en la provincia de Neunquen en Argentina. Además, todos estos documentos acreditan que la UTE OFF llevó a cabo todas estas operaciones para cumplir con el contrato de suministro para la central Loma de la Lata, tal cual era su objeto social. Tanto el objeto social de la UTE OFF, como el contrato de suministro formalizado con Pampa Energía SA, como las operaciones de pedidos y compra a proveedores extranjeros por todo el mundo, ordenes de embarque... formalizados por la UTE OFF en los años 2007 y 2008 para dar cumplimiento al contrato y que se han documentado en este procedimiento, tenían como destino la Central Térmica Loma de la Lata en la provincia de Neunquen en Argentina.

Todo ello es indicativo de que la UTE OFF Loma de la Lata siempre ha desarrollado su actividad en el extranjero, por lo que entiende esta perito que sus resultados obtenidos en los años 2007 y 2008 cumplen el requisito del artículo 50.1 del TRLIS ya que queda acreditado que esta UTE OFF "operó en el extranjero" durante esos años.

Los resultados de esta UTE, con origen en su actividad en el extranjero, quedaron sometidos a la norma fiscal española y por ello se integraron dentro del resultado de su socio Isolux Energía SA. El hecho de que después de la integración del resultado se aplique la exención acogiéndose a un beneficio fiscal existente en la ley, no significa que esa Entidad no tributase en ningún lugar del mundo.

## 2.2.- UTE OFF RIO TURBIO.

Considera esta perito que está acreditado en el procedimiento que la UTE OFF Río Turbio fue constituida en España y quedó por ello sujeta a la legislación mercantil, contable y fiscal española el 17 de enero de 2018. Se aporta como documento anexo a este informe nº8 la escritura de constitución otorgada en Madrid.

La denominación que para esta UTE OFF se otorgó en escritura fue el de UTE RIO TURBIO. La UTE fue constituida entre la sociedad española Isolux Ingeniería SA al 91% y la sociedad argentina Tecna .Proyectos y Operaciones S.A. al 9%.(artículo 10 de sus estatutos) Conforme al artículo 2 de los estatutos de esta UTE, el objeto exclusivo de la misma es "el contrato para la ejecución y desarrollo integral conjunto del proyecto y



construcción bajo la modalidad llave en mano de una central termoeléctrica de carbón que se instalará en Río Turbio, provincia de Santa Cruz, Argentina" y según, dice el siguiente artículo 5 la duración de la UTE será la del plazo necesario para que esté agotado el objeto de la misma y sus prórrogas y obligaciones accesorias sin reserva alguna.

Previamente, con fecha 6 de diciembre de 2007, la Unión Transitoria de Empresas (UTE ON de nacionalidad argentina constituida el 4 de diciembre anterior) formada por las sociedades Grupo Isolux Corsan, SA, Isolux Ingeniería SA, Ghesa Ingeniería y Tecnología SA, y Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería SA había sido la adjudicataria de la licitación nº 12/06 para llevar a cabo el contrato de obra pública bajo la modalidad de llave en mano" para la construcción de una central termoeléctrica para ser instalada en la zona de Río Turbio, Provincia de Santa Cruz, Argentina, Adjunto como anexo nº 9 la escritura de constitución de la mencionada UTE ON argentina y como anexo 10 el contrato de EPC "llave en mano" para la construcción de la central termoeléctrica.

En el contexto de esta adjudicación del contrato de ejecución de la central termoeléctrica, el 19 de mayo de 2008 se formaliza el contrato de ingeniería de diseño entre UTE OFF Río Turbio y denominada Grupo Isolux Corsan y Otros Unión Transitoria de Empresas (la UTE ON). Este es el documento anexo al informe nº11 que fue además aportado a la Inspección Tributaria según consta en la diligencia nº 16.

Según se señala en la demanda, esta UTE OFF efectuó dos tipos de trabajos para la UTE ON Río Turbio.

I- Prestación, de servicios de ingeniería y transferencia de conocimientos y tecnología con base en el contrato ya mencionado de mayo de 2008, que consistiría a título no exhaustivo; estudios, croquis, asesoramiento, consultoría, dirección, montaje, ensayos, sistemas de protección y control, formación de personal...

Esta perito no ha podido verificar la existencia de ninguna factura, documento etc que soporte estas prestaciones de servicios que, por otro lado según el contrato serían realizadas fuera de Argentina (no se dice si en España u otro país) en el año 2008.

II- Aprovisionamiento de materiales. A estos efectos existe aportado un maestro de compras (se adjunta como anexo nº12) y además con la demanda se han aportado los documentos 38 a 42 que se pueden relacionar con este maestro de compras y que acreditan el suministro de materiales a la Central Argentina, por pedido de la UTE OFF, de la UTE ON o de ambas. Todos estos documentos tienen fecha posterior a 31 de diciembre de 2008.

Se adjunta como anexo nº 13 todos estos documentos relacionados en resumen con el maestro de compras conforme al siguiente detalle:

Descripcion	Coste oferta	Proveedor	Importe	Tipo doc	Fecha doc	Nº doc	Pedido	Puerto origen	Lugar destino
-------------	--------------	-----------	---------	----------	-----------	--------	--------	---------------	---------------

Caldera	97.270.000	Foster Wheler	nort	Doc transp y adua	Doc 38	Ute off	China	Centra	lterminca rio turbio
turbinas	29.181.160	Siemens	29.088.000	Doc transporte	23/12/2009	Doc 39	Ute off	Gran Bretaña	Central termica rio turbio

turbinas Siemens	Pedido	19/01/2009	Doc 40	Ute off	Gran Bretaña	Central	terminca	rio turbio
------------------	--------	------------	--------	---------	--------------	---------	----------	------------

Aerocondesadores	20.142.499	Spx	11.465.517	Doc transporte	31/10/2010	Doc 41	Ute off	belgica	Central termica rio turbio
------------------	------------	-----	------------	----------------	------------	--------	---------	---------	----------------------------

Aerocondensadores instrum,	cajas, bandejas,	cables	spx	Doc aduana	15/02/2011	Doc 42	Ute off	belgica	Central termica rio turbio
----------------------------	------------------	--------	-----	------------	------------	--------	---------	---------	----------------------------

Adicionalmente la demandante ha aportado unos contratos formalizados en 2010 y facturas de acreedores por la inspección y control de las instalaciones de la central de Río Turbio desde mayo de 2009 hasta diciembre de (documentos 43,44 y 45 de la demanda) que se acompañan como documento anexo nº 14 a este informe).

Esta perito entiende en base a esta documentación descrita que ha revisado, que si bien la UTE Río Turbio OFF es una entidad española sometida a nuestra legislación fiscal, no está justificado documentalmente en el procedimiento que esta entidad " operase en el extranjero " en el año 2008, ya que toda la documental aportada relativa a esta actividad es de fecha posterior a dicho ejercicio , y el contrato formalizado entre la UTE ON y la UTE OFF de fecha mayo de 2008 no es por sí solo acreditativo de la realización de ninguna actividad en el extranjero en dicho año, sino que constituye Simplemente un acuerdo de voluntades.

5.- Conclusiones.

De la documentación revisada y aportada en el procedimiento queda acreditado que la UTE OFF LOMA DE LA LATA operó en el extranjero durante los ejercicios 2007 y 2008, pues el objeto de su actividad tuvo lugar y se desarrolló fuera de España en ambos ejercicios. Por esta razón esta perito entiende que las rentas procedentes

de esta UTE e integradas en el resultado de Isolux Ingeniería, SA en los años 2007 y 2008 sí cumplen el requisito exigido en el artículo 50. 1 del TRLIS y por tanto pueden ser objeto de la exención prevista en el mismo.

De la documentación revisada y que esta aportada en el procedimiento no queda acreditado que la UTE OFF RIO TURBIO operase en el extranjero ni ejerciese actividad alguna en el año 2008. Por esta razón esta perito entiende que las rentas procedentes de esta UTE e integradas en el resultado de Isolux Ingeniería SA en el año 2008, no cumplen el requisito establecido en el artículo 50.1 del TRLIS para ser objeto de la exención prevista en el mismo."

Pues bien, a este respecto en aras de ratificar las conclusiones de dicho informe cabe señalar:

1) Para la Sala, el suministro (véase el apartado segundo del artículo 50 del TR) de bienes realizados fuera del territorio español, para un destinatario no español, debe considerarse en todo caso como "operar en el extranjero".

2) Que en el caso de las UTES existe un único proyecto internacional de ejecución compleja consistente en la entrega de una obra civil en Argentina "llave en mano", la instalación y montaje, y la puesta a punto y en funcionamiento de la obra proyectada. Si bien las prestaciones debidas bajo este tipo de contratos pueden dividirse entre distintos prestadores (en la práctica deben, puesto que difícilmente uno solo estará capacitado para realizarlas todas), no deben disociarse pues no pueden darse unas sin otras. Constituye un conjunto único de prestaciones. Prueba de ello es la responsabilidad única que asume el adjudicatario frente a la obra, quien no puede eximirse de ella trasladándose al tercero del que eventualmente se haya servido. Y lo relevante es que las actividades españolas se realicen en el extranjero.

3) Que dicho informe pone de relieve que los equipos se pusieron a disposición del receptor en el extranjero, no en España. Así el dictamen y la demanda (página 78) hacen referencia a los suministros de equipos adquiridos a un proveedor americano Bachmann Industries.

4) La aplicación de la exención no está condicionada a que las UTES operen en el extranjero mediante establecimiento permanente ni exige una tributación en origen o que las UTES estén dadas de alta en el extranjero, Consultas Vinculantes VO293-12 y V2173-12.

Y es que el legislador del régimen fiscal de UTEs conocía perfectamente la posibilidad de que las rentas obtenidas por una UTE en el exterior no tributasen ni en el exterior (cuando no fuesen obtenidas a través de un establecimiento permanente) ni en España (por proceder, precisamente, del exterior).

Es más, como prueba última de que el legislador del régimen al que se han acogido las UTEs OFF no exigió nunca una tributación en origen, tenemos que, como consecuencia de la modificación introducida en el artículo 50 TRLIS por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a partir de los ejercicios iniciados en 2015, para que una UTE pueda aplicar el régimen de exención a las rentas obtenidas en el exterior, ahora sí será necesario que haya obtenido la renta a través de un establecimiento permanente en el extranjero, en los términos exigidos por el artículo 22. Ese criterio sirve para interpretar la norma anterior, aquí discutida, en el sentido de que no existe el requisito de que la UTE tenga una presencia y tribute en el exterior. Y el cambio radical de criterio podemos encontrarlo sin duda en la profunda transformación que se ha producido en la situación de la empresa española en los últimos años y particularmente en el sector de la construcción y la ingeniería, en donde hoy en día ya existe una fuerte internacionalización., por comparación al momento en el que se introdujo la normativa original sobre UTEs.

Y como con acierto destaca el escrito rector, la norma tributaria discutida se crea exclusivamente para el fomento de la actividad en el extranjero de las empresas españolas.

5) En cuanto a la aportación en vía económica-administrativa por primera vez de documentación, nos remitimos a la STS de 10 de septiembre de 2018 RG 1246/2017.

Añadir a lo expuesto que la actora cuando se ha dado traslado del acta de ratificación pericial de 3 de junio de 2019, acto al que no acudió la representación del Estado, manifestó su conformidad con dicho acto y en concreto con el hecho de que efectivamente los equipos de la UTE OFF "Loma de la Lata" se habían puesto a disposición del receptor en el extranjero y ,en concreto, en Argentina.

Respecto de la UTE Rio Turbio OFF no plantea la actora objeción alguna al dictamen pericial, cuyas conclusiones deben prevalecer sobre los contenidos en el informe pericial de 13 de junio de 2019 de la Agencia Tributaria, aportado por la representación del Estado en su escrito de 18 de septiembre de ese año.

Por lo tanto, el motivo debe ser estimado parcialmente.

## Quinto.

El siguiente hace referencia a la DAEX en relación a las inversiones en Brasil y Méjico.

Para la actora se ha probado la realidad de los servicios de exportación prestados, existiendo una relación de causalidad entre las inversiones relacionadas y las facturas a las filiales por la actividad exportadora facturada.

El Fundamento de Derecho quinto de la resolución recurrida señala al respecto:

"Centrando el análisis en el tratamiento dado a las deducciones por Actividades Exportadoras (en adelante, DAEX) es conveniente partir de la actuación de la sujeto pasivo al confeccionar sus autoliquidaciones del Impuesto en los períodos de referencia. En el IS 2005. GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A incluyó deducciones generadas por actividades de exportación por importe de 659.748,22 €, derivadas de la inversión efectuada en dicho ejercicio por ISOLUX INGENIERIA (2.638.922,88 €).

En el IS 2006. la entidad, al margen de aplicar la cuantía determinada para el ejercicio anterior pendiente de aplicación, consigna una nueva deducción de 24.583.467 €, conforme al siguiente desglose

SOCIEDAD	INVERSORA	IMPORTE	INVERTIDO	DEDUCCION	PRACTICADA	IBJETO DE LA
INVERSION						
ISOLUX CORSAN	CONCESIONES SA	10.190.063	2.547.515,75	CONCESIONARIA	AUTOPISTAS	
MONTERREY SALTILLO SA						
ISOLUX CORSAN	CONCESIONES SA	43.925.785	10.981.446,25	ISOLUX	ENERGIA	
PARTICIPACIONES LTD						
ISOLUX INGENIERIA	14.128.020	3.554.505	TECNA ESTUDIOS	PROYECTOS	INGENERIA SA	
TOTAL 98.333.868 24.583.467						

En el IS 2007 la cuantía incluida en la autoliquidación es de 3.233.157,51 €. conforme a la siguiente distribución:

SOCIEDAD	INVERSORA	IMPORTE	INVERTIDO	DEDUCCION	PRACTICADA	OBJETO DE LA
INVERSION						
CORSAN CORVIAN	CONSTRUCCIONES SA	640.601,35	76.872,16	ISOLUX CORSAN MEXICO	ISOLUX	
CORSAN ARGENTINA						
ISOLUX CORSAN	CONCESIONES SA	24.254.264,23	2.910.511,71	ISOLUX	ENERGIA	
PARTICIPACIONES LTD						
ISOLUX INGENIERIA	SA 2.048.133,68	245.773,64	ISOLUX	PROYECTOS	LTDA IC	POLONIA IC
ARGENTINA						
TOTAL 26.942.979,26 3.233.157,51						

Finalmente, en la autoliquidación por el IS 2008, la cuantía por la que se pretendía la deducción fue de 11.819.7077,62 €, con la siguiente distribución:

SOCIEDAD	INVERSORA	IMPORTE	INVERTIDO	DEDUCCION	PRACTICADA	OBJETO DE LA
INVERSION						
ISOLUX CORSAN	CONCESIONES SA	75.105.620,46	6.759.505,84	ISOLUX	ENERGIA	
PARTICIPACIONES LTD						
ISOLUX CORSAN	CONCESIONES SA	40.194.951,86	3.617.545,66	CONCESIONARIA DE	AUTOPISTAS	
PEROTE XALAPA SA DE CV						
ISOLUX CORSAN	CONCESIONES SA	12.739.76,24	1.146.525,66	CONCESIONARIA	AUTOPISTAS	
MONTERREY SALTILLO SA						
ISOLUX CORSAN	CONCESIONES	435.578,73	39.202,08	SOMA-ISOLUX NH ONE	TOLLWAY PRIVATE	
LTD						
ISOLUX INGENIERIA	SA 11.637,00	1.047,33	IC ARGENTINA	SA		
ISOLUX INGENIERIA	SA 2.746.066,14	247.145,95	IC POLINIA	SA		
CORSAN CORVIAN	CONSTRUCCIONES SA	11.637,00	1.047,33	IC ARGENTINA	SA	
CORSAN CORVIAN	CONSTRUCCION SA	85.417,57	7.687,57	SOMA-ISOLUX NH ONE	TOLLWAY	
PRIVATE LTD						

TOTAL 131.330.085,00€ 11.819.707,62€

La Inspección concluye improcedente la práctica totalidad de tales deducciones al entender incumplidos los requisitos a que aquella se vincula, excepto de la cuantía derivada de la inversión en TECNA ESTUDIOS Y PROYECTOS DE INGENIERÍA, S.A efectuada en el año 2006 por importe de 14.218.020,00 € (que supone admitir una DAEX de 3.554.505,00 €).

Hasta el 31 de Diciembre de 2010 estuvo vigente la siguiente redacción del artículo 37 TRLIS:

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

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

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

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

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

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

Sobre la base de este precepto, y para la concreta modalidad de deducción que nos ocupa, un constante y conocido criterio, compartido por la Dirección General de Tributos y este Tribunal Central, y refrendado por la Audiencia Nacional, considera necesaria la concurrencia de los tres requisitos siguientes para el disfrute de la deducción:

a) Efectiva inversión por creación de sucursales o establecimientos permanentes en el exterior, o la adquisición de una participación en una sociedad extranjera no inferior al 25% del capital social de ésta.

b) Desarrollar una actividad exportadora de bienes o servicios en términos que no se explicitan por el precepto.

c) La existencia de una relación directa entre la inversión efectuada y la actividad exportadora de la inversora;

De conformidad a lo recogido en las Actas (y en sus Informes Adjuntos) y en los Acuerdos de Liquidación, las Inversiones realizadas en 2006, 2007 y 2008 por entidades del GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A por las que éste aplicó las deducciones responden a una tipología que este Tribunal Central respeta a la hora de exponer sus conclusiones.

1) Inversiones en ISOLUX ENERGÍA E PARTICIPACOES, LTDA.

Se trata, siguiendo lo recogido en Diligencia, de una sociedad brasileña holding de las concesiones que se iban obteniendo en ese país resultando adjudicataria de los diferentes concursos de explotación de líneas de transmisión de energía que se materializan después en la constitución de una sociedad de propósito específico, que es el concreto vehículo de cada una de las concesiones adjudicadas (la holding puede participar al 100% en la adjudicataria o tener algún socio en la concesión).

De acuerdo con las manifestaciones efectuadas por el representante del sujeto pasivo en el curso de las actuaciones, se consideraba procedente la deducción por las cantidades invertidas en esta entidad porque éstas generarían una actividad exportadora que vendría dada por ciertos importes, a facturar a partir de 2010, en concepto de "viajes, gastos de personal, transferencias de tecnología, capacidad, experiencia, knowhow y capital humano", para cuya acreditación se aportaron los Planes Económico - Financieros (Business Plan)

correspondientes a las concesiones obtenidas, elaborados bajo la previsión de facturar a las empresas concesionarias los siguientes conceptos:

- Tasa del 3% sobre los ingresos durante la vida útil de la concesión;- Gastos de viaje del Grupo relativos a las inversiones en las concesiones y de personal asociado a dichos viajes.

Otros gastos en los que incurrió el Grupo, véase asesoría, avales, etc;

En relación a esto, los acuerdos de liquidación recogen que el contribuyente, para justificar tales manifestaciones, había aportado la siguiente documentación;

- un contrato, de 2 de Agosto de 2007, suscrito entre ISOLUX CORSAN CONCESIONES, S.A e ISOLUX ENERGÍA E PARTICIPAÇÕES LTDA, en el cual ésta se obliga a satisfacer a la prestadora "un Importe tal que le permita recuperar los gastos soportados en la prestación de los servicios más un margen" que se calcula según la fórmula que consta en aquel. El concepto de "gastos" se fija en el Anexo I al contrato y son los siguientes: gastos de personal desplazado; gastos de viaje y desplazamiento (incluyendo los Importes de hospedaje y alimentación); gastos "estructurales" Incurridos por los departamentos de ISOLUX CORSAN CONCESIONES, S.A en España y gastos correspondientes a servicios contratados a terceros ajenos al GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A;

- La facturación efectuada en 2007 por ISOLUX CORSAN CONCESIONES, S.A a ISOLUX ENERGÍA E PARTICIPAÇÕES, LTDA por los conceptos de consultoría, asesoramiento en los proyectos de Itumbalaria, Porto Primavera y Vila do Conde según contrato y honorarios de éxito en las ofertas a los proyectos anteriores, si bien se reconoce que no se ha aportado (a pesar de múltiples requerimientos) el desglose de dichos importes facturados y la confirmación de que los mismos se soportan en el contrato de 2 de Agosto de 2007;

- otro contrato, también de 2 de Agosto de 2007, suscrito entre ISOLUX INGENIERÍA, S.A e ISOLUX ENERGÍA E PARTICIPAÇÕES, LTDA, sustancialmente idéntico al suscrito entre ésta e ISOLUX CORSAN CONCESIONES, S.A;

- Igualmente, la facturación realizada en 2007 por ISOLUX INGENIERÍA, S.A a ISOLUX ENERGÍA E PARTICIPAÇÕES, LTDA que se limita a una única factura (N° 9944/0004/2007) por el concepto de negociación con los fabricantes de los equipos y apoyo técnico correspondiente a la obra Itumbalaria, fijándose el importe en función de un porcentaje (0,30%) sobre la base de la adjudicación que "corresponde a Isolux Corsan Concesiones".

A la vista de lo expuesto, la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las Inversiones referenciadas efectuadas en relación a ISOLUX ENERGÍA E PARTICIPAÇÕES, LTDA dado que lo único que se ha acreditado es que las facturaciones realizadas en los períodos Impositivos de referencia (hasta 2008) lo son por refacturación de gastos; además recoge que "(...) se debe tener en cuenta que, respecto a las inversiones efectuadas en 2008 en la entidad Isolux Energía e Participações Ltda., se puso de manifiesto en la diligencia n° 13 que con fecha 2 de enero de 2008 se llevo a cabo una reducción de capital social por una cuantía de 31.657.554 reales brasileños (11.598.342,54 euros), por lo que este Importe en ningún caso podría formar parte de la base de deducción".

Por su parte la entidad reclamante trata de justificar que sí se verifican para las inversiones efectuadas en la entidad, las condiciones exigidas para disfrutar de la deducción, considerando que existió una inversión efectiva (cuestión que no ha sido discutida en el curso del procedimiento) y una actividad exportadora directamente relacionada con aquella inversión. Particularmente, en lo que se refiere a esta actividad exportadora, manifiesta que puede y debe admitirse como tal la "exportación de servicios" tales como asistencia técnica o cesión de conocimientos siempre que, como es este caso, evidencien una actividad exportadora en los términos del artículo 37 TRLIS. Indica que, desde una perspectiva económica y considerando el sector en el que se mueve (la construcción y la ingeniería) "(...) es tan actividad exportadora prestar servicios de asesoramiento a una sociedad filial radicada en el extranjero para la construcción de una autopista o cualquier otro tipo de infraestructura como vender a una empresa extranjera bienes corporales".

Es cierto que el precepto no aclara qué se debe entender por "actividades de exportación", ofreciéndonos, sin embargo, un concepto por exclusión, al disponer que "las actividades financieras y de seguros" no se considerarán directamente relacionadas con la "actividad exportadora", de forma que, no toda inversión, en principio, puede ser calificada como de "actividad exportadora". En este apartado, la norma fiscal se centra en el aspecto de la "relación directa" en el binomio "inversión- exportación". En todo caso, no puede negarse que lo característico de una "actividad exportadora", a estos efectos, es el trascender el desarrollo de la actividad

empresarial a otros mercados con la finalidad de vender dichos bienes o prestar sus servicios más allá del ámbito territorial de la empresa.

Siendo ello así, y admitiendo que esta actividad (la prestación de servicios de asistencia técnica) pueda considerarse actividad exportadora a estos efectos, para poder aplicar la deducción por actividades de exportación es preciso que entre ambas operaciones, inversión y exportación, exista una relación inmediata, esto es, que la inversión realizada en el extranjero esté directamente relacionada con la actividad exportadora de manera que la actividad exportadora sea el objeto o finalidad que justifique la inversión desde un punto de vista económico, quedando la carga de la prueba en la figura de quien pretende aplicar la deducción. Como bien plantea la entidad reclamante, esta relación directa de "inversiones" con "exportaciones" puede tener una naturaleza estructural o matemática, pero ambas, en todo caso, han de ser objeto de la prueba pertinente que acredite su concurrencia, lo que en este caso no se ha producido a juicio de la inspección que entiende que lo único que se ha acreditado es que las facturaciones realizadas en los períodos impositivos de referencia (hasta 2008) lo son por refacturación de gastos, concepto que no puede dar lugar a que lo realizado se califique como "actividad exportadora" al referirse a un papel de mero intermediario por parte de las entidades del GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A. Es cierto que en su escrito de alegaciones, la entidad reclamante indica que "ha facturado a la entidad brasileña durante los años objeto de inspección un importe de 4.980.343,00 euros", pero no lo es menos que no aporta ningún documento que destruya la conclusión de la inspección de que todas las facturaciones realizadas en los períodos impositivos de referencia lo son por refacturación de gastos.

Existe, por tanto, un problema de prueba insuficiente que nos lleva a confirmar la actuación inspectora de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 105.1 LGT ("En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo").

2) Inversiones en Sociedades adjudicatarias de concesiones administrativas (CONCESIONARIA DE AUTOPISTAS MONTERREY - SALTILLO, S.A DE C.V; CONCESIONARIA DE AUTOPISTAS PEROTE-XALAPA, S.A DE C.V y SOMA-ISOLUX NH ONE TOLLWAY PRIVATE LTD).

Al igual que en el caso anterior, el contribuyente ha reconocido que la actividad exportadora que generarían las inversiones realizadas en estas entidades vendría dada por los importes a facturar, en ejercicios posteriores a 2008, en conceptos de viajes, gastos de personal. Transferencias de tecnología, capacidad, experiencia, know-how y capital humano.

La inspección reconoce que se ha aportado la siguiente documentación:

- facturas emitidas por ISOLUX CORSAN CONCESIONES, S.A. a la entidad CONCESIONARIA DE AUTOPISTAS MONTERREY - SALTILLO, S.A, en el ejercicio de 2008, relativas a "asesoría Interna y servicios prestados" en el periodo que va desde noviembre de 2006 a diciembre de 2008. Cuyos análisis queda expuesto en el siguiente cuadro:

Nº FRACTURA	TOTAL GASTOS	PERSONAL,	ESTANCIA,				
	VIAJE	GASTOS					
	ESTRUCTURA	REFACTURACI	ÓN				
	GASTOS	CUOTA IVA					
	9550/001						
08	1.185.525,20	376.411,59	151.600,00€	647.553,29	9.960,32		
	9550/002/08	322.829,38	126.221,44	196.607,94			
	9550/003/08	118.694,81	43.531,00	75.163,81			
	9550/004/08	128.265,32	57.519,48	70.745,84			
	TOTAL	1.755.314,71	603.683,51	151.600,00	990.070,88	9.960,32	

Según se expone expone en los acuerdos, " Del concepto de gasto de personal, viaje y estancia, corresponde a gasto de personal 405.132,28 euros y de viaje y estancia 198.551,23 euros. Representando el gasto de personal (405.132,28 euros) respecto del total inversión en la Autopista Monterrey - Saltillo (22.929.239,24 euros) el 1,76%".

-la factura 9550/006/08, también emitida por ISOLUX CORSAN CONCESIONES, S.A. a la entidad CONCESIONARIA DE AUTOPISTAS MONTERREY - SALTILLO, S.A , en la que se consigna como concepto la

prestación de servicios de asesoría y gastos relacionados con la obtención de la concesión, pero de la que no se ha aportado más detalle;

- la factura 9550/005/08, emitida por ISOLUX CORSAN CONCESIONES. S.A. a la entidad CONCESIONARIA DE AUTOPISTAS PEROTE - XALAPA. S.A DE C.V, en la que se concreta, como concepto, "servicios de asesorías prestados y gastos relacionados con la obtención de la concesión", pero de la que no se ha aportado más detalle; A la vista de lo expuesto. la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las inversiones referenciadas efectuadas en relación a estas Sociedades adjudicatarias de concesiones administrativas, dado que lo único que se ha acreditado es que las facturaciones realizadas en los períodos impositivos de referencia (hasta 2008) lo son por refacturación de gastos. Al igual que en el caso anterior, este Tribunal Central entiende que la reclamante no acredita en forma suficiente, a los efectos que aquí interesan, que llevara a cabo una auténtica actividad exportadora en relación a las referidas entidades (en algún caso, ni tan siquiera se ha aportado un contrato en el que se formalizara o sustentara dicha actividad), debiendo confirmarse la actuación regularizadora.

3) Igualmente, ha de concluirse en relación a las inversiones materializadas en cuanto a filiales en el exterior (I.C MÉXICO, S.A; I.C. ARGENTINA, S.A; ISOLUX PROYECTOS LTDA; I.C. POLONIA, S.A). En este caso, aun es más evidente la falta de prueba pues, tal y como recogen los Acuerdos de Liquidación y las Actas, no se ha aportado documentación alguna relativa a las facturaciones que, según manifiesta la sujeto pasivo, se iban a realizar por la prestación de los servicios de asistencia técnica y de transferencia de tecnología y conocimientos."

La STS de 25 de octubre de 2017 (3184/2016), rechaza la deducción por no haberse acreditado debidamente la relación entre inversión y actividad exportadora, recogiendo la doctrina doctrina jurisprudencial.

Pues bien, esa acreditación, que la analiza minuciosamente, es negada por la resolución del TEAC, y en los Acuerdos de liquidación; así por ejemplo página 65 y 66 de 78 del Acuerdo de liquidación de 25 de julio de 2012, relativo al ejercicio 2006, página 76 de 87 del Acuerdo de Liquidación de la misma fecha relativo al ejercicio 2007, y a juicio de la Sala tampoco se ha probado en esta vía judicial, teniendo en cuenta la falta de acreditación de la realidad exportadora puesta de relieve en la resolución recurrida.

Procede, por lo tanto, desestimar el motivo.

#### **Sexto.**

El siguiente motivo versa sobre la venta de inmovilizado revalorizado.

Manifiesta la recurrente que si está de acuerdo, como resulta del expediente y en aplicación del régimen previsto en los artículos 85, 88 y 89 del Real Decreto Legislativo 4/2004, en la aplicación de los coeficientes fiscales que calculó en su día, para cada una de las operaciones societarias de fusión, si bien la mayor parte de ellos procede de la absorción por parte de Grupo Isolux Corsán de una serie de sociedades, y de cada uno de los activos revalorizados estableciendo la parte de la misma que tributó y la que no.

Pero no comparte que no se apliquen, en el momento en que los activos revalorizados salen de la órbita del grupo, que a la diferencia entre el valor de transmisión y el valor fiscal no le sean de aplicación los coeficientes de actualización anteriores a 2005, dado que la mayor parte de los activos transmitidos cuya regularización propone la inspección, y confirma la resolución recurrida, han sido adquiridos con mucha anterioridad a dicha fecha lo que debería dar lugar a un nuevo cálculo en el que los importes resultantes serían inferiores a los que figuran en el acto de liquidación recurrido y confirmado.

El TEAC en su Fundamento de Derecho Tercero señala:

"En lo que se plantea sobre el ajuste, llevado a cabo en las regularizaciones correspondientes a 2006, 2007 y 2008, por la venta de Inmovilizado revalorizado, el único argumento que expone ante este Tribunal Central la entidad reclamante alude a que los cálculos efectuados por la inspección no son correctos, ya que parten de la situación a 2005, cuando los inmuebles objeto de la controversia se adquirieron con anterioridad.

Tal y como recogen los Acuerdos de liquidación, plasmando unos hechos no discutidos por la reclamante, ha de partirse de la siguiente situación:

"Según consta en las cuentas anuales del ejercicio 2005, la sociedad Grupo Isolux Corsan, S.A. surge en el año 2005 como producto de la fusión por absorción de sus subsidiarias (Isoiux Wat, S.A. y CEP Urbanismo, S.L), así como un grupo de sociedades subsidiarias de Isolux Wat, S.A. (Corsan-Corviam, S.A., Elaborados

Metálicos, S.A., MADE Torres y Herrajes, S.A., Servicio Integral de Mantenimiento SERIMSA, S.A., Ingeniería Ibalux, S.A., Edificaciones Puente Alcocer, S.L. y Proyectos Integrales M-45, S.L). Una vez efectuadas estas operaciones, el Grupo decidió realizar una reorganización societaria que consistió básicamente en:

- Creación de tres nuevas sociedades denominadas Isoiux Ingeniería, S.L., Isolux Corsan Concesiones S.L. e Isolux Corsan Inmobiliaria, S.L, las cuales pasan a ser dependientes directas de Grupo Isoiux Corsan S.A;
- Aportación a estas sociedades de las participaciones y ramas de actividad relacionadas con la actividad principal de las nuevas sociedades (Ingeniería, Concesiones e Inmobiliaria, respectivamente).

En el proceso de aportación de ramas de actividad, parte de los fondos de comercio de fusión y de las revalorizaciones de inmovilizado realizados en el proceso de reorganización societaria antes mencionado, fueron aportados a las sociedades constituidas, permaneciendo el resto en GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A. Según la información facilitada a la Inspección (diligencia nº 2 y diligencia nº 16 (anexo), lo asignado a GRUPO ISOLUX CORSAN S.A. sería:

Fondo de Comercio:

FONDO DE COMERCIO preexistente Isolux Wat: 49.132.905,60 € (origen Isolux Wat). Fiscalmente 45,05%;

FONDO DE COMERCIO fusión 2005: 22.227.119,00 € (origen Corsan Corviam). Fiscalmente 44,35% Inmovilizado material:

EDIFICIO OFICINAS Y NAVES INDUSTRIALES C/ ALCOCER 41 (origen isolux). Fiscalmente 29,94 % OFICINAS CALLE ZURBANO (origen Corsan Corviam). Fiscalmente 44,35%

TERRENOS EL SALOBRAL (OTRA DE ANDALUCIA) (origen Isolux) Fiscalmente 29,94 % Inmovilizado financiero:

Corvisa SL (origen Corsan Corviam)

Corsán Corviam Construcción S/A (origen Corsan Corviam)

Según la información aportada a la Inspección se deduce que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS, el porcentaje con efectos fiscales del Fondo de Comercio y de la revalorización de activos procedentes de Isolux, asciende al 29,94%. El porcentaje con efectos fiscales de los procedentes del Grupo Corsan Corviam, asciende al 44,35% (apartado 2.2. de la diligencia nº 35). Por otro lado, de acuerdo con la Información que consta en las actuaciones inspectoras desarrolladas con anterioridad a la presente respecto de ISOLUX WAT S.A., el porcentaje con efectos fiscales del Fondo de Comercio preexistente (originado en la fusión de Tenedora de Accs Ywat e Isolux Wat) asciende al 45,05% (apartado 2.2. de la diligencia nº 35)". El artículo 89.3 TRLIS establece :

"3. Los bienes adquiridos - en el marco de una operación de reestructuración empresarial - se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley. No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitante, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en este párrafo a) se entenderá cumplido:

1º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través



de cualquier transmisión de la participación. Igualmente procederá la deducción de la Indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un Importe equivalente a ésta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmítante no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre respecto de la entidad que la transmitió en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

El requisito previsto en este párrafo b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte Imputada a los bienes del inmovilizado adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11. Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en el párrafo b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible.

Por su parte, el artículo 85 TRLIS dispone

"1 Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente a efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo 15.9 () de esta Ley. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación.

2. En aquellos casos en que no sea de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se tomará el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado. En virtud de ello, y a resultas de lo acaecido en este caso, según la documentación adjunta al expediente, la Inspección determina procedente practicar, en las regularizaciones correspondientes a 2006, 2007 y 2008, unas series de ajustes ya que en esos periodos se llevó a cabo la venta de algunos de los bienes inmuebles afectados por la revalorización derivada de la fusión de 2005 no teniendo una parte de dicha revalorización efectos fiscales de acuerdo al precepto señalado. En este caso, la entidad reclamante alude únicamente a que "los cálculos efectuados por la inspección no son correctos, ya que parten de la situación a 2005, cuando los inmuebles objeto de la controversia se adquirieron con anterioridad".

Sin embargo, este Tribunal Central entiende suficientemente fundamentado el criterio de la inspección al practicar las regularizaciones procedentes en este punto, quedando debidamente justificados los ajustes positivos en las Bases Imponibles resultantes de, por un lado, calcular el efecto de la aplicación de ciertos porcentajes de revalorización de los Inmuebles asignada en la fusión del ejercicio 2005 y, por otro, tener en cuenta la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria en virtud del artículo 15.10 TRLIS, sin que se hayan expuesto, por parte de la sujeto pasivo, argumentos suficientes para desacreditar dicha actuación.

De hecho, los mismos porcentajes son utilizados por la inspección para determinar otros ajustes en las Bases imponibles del impuesto en los periodos de referencia (por ejemplo, para ajustar las cuantías de la amortización de las revalorizaciones producidas por la fusión con respecto a otros inmuebles no enajenados) habiendo dado a esta actuación su conformidad la sujeto pasivo."

Pues bien es un hecho no discutido por la Administración que la mayor parte de los activos revalorizados se adquieren antes de 2005. Sin embargo esta aplica para la revalorización el coeficiente de 2005 (página 55 de 78 del Acuerdo de Liquidación de 25 de julio de 2012 correspondiente al ejercicio 2006.).

Luego tiene razón la recurrente de que se apliquen los coeficientes correctores antes de ese año, aspecto no explicado suficientemente por aquélla.

Si ello es así, el motivo debe ser estimado.

#### **Séptimo.**

A continuación nos referimos a la deducción por doble imposición.  
El Fundamento de Derecho Sexto del TEAC declara al respecto:

"Finalmente, procede analizar la discusión que se plantea sobre la deducción por doble Imposición Internacional. La situación parte de la Integración, en la autoliquidación fiscal del Grupo por el 13 de 2007, de una deducción por doble imposición Internacional por importe de 1.180.118,41 €, con origen en las retenciones efectuadas en Argentina a ISOLUX INGENIERÍA. S.A. por su facturación a LINEAS MESOPOTAMICAS, S.A. (LIMSA).

El artículo 31 TRLIS dispone que "í. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto. No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél. b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español (...)"

En el presente caso resulta de aplicación el CONVENIO firmado entre el reino de España y la República Argentina para evitar la doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de fecha 21 de julio de 1992 (instrumento de Ratificación de 20 de julio de 1994). Así lo hace la Inspección Tributaria, acudiendo, concretamente, al artículo 12 del mismo que recoge, en relación a "Cánones y Regalías" lo siguiente;

"1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, dichos cánones o regalías pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y conforme a la legislación de ese Estado pero si el perceptor de los cánones o regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder:

- a) Del 3 por 100 del Importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de noticias;
- b) Del 5 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de defectos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas;
- c) Del 10 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de equipos comerciales. Industriales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica:

d) Del 15 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías en los demás casos.

3. El término cánones o regalías empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de noticias, de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales, artísticas o científicas. Incluidas las películas cinematográficas, cintas magnéticas grabadas, de video y audio, de radio y televisión y de todo otro medio de proyección, reproducción o difusión de imágenes o sonidos, de patentes, marcas de fábrica o de comercio diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o discos, así como por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y por la prestación de servicios de asistencia técnica (...)"

La Inspección, tras analizar la documentación aportada y estudiando el contenido de las prestaciones que ISOLUX INGENIERIA SA se compromete a realizar a favor de LIMSA, según contratos, concluye que se trata de Servicios de asistencia técnica, enmarcados en el referido artículo 12.2c) del CONVENIO, por lo que el impuesto

exigible según el convenio es del 10% y, en consecuencia, ese es el importe máximo que según el artículo 31.1 a del TRLIS puede ser deducible.

En cuanto al límite del artículo 31.1.b (cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español) de la información aportada por el contribuyente se concluye que este importe es superior en 2007 y 2008 al correspondiente por aplicación de la letra a) del artículo 31.1.

Dados los ingresos por la facturación de ISOLUX INGENIERÍA S.A. a LIMSA, que fueron objeto de gravamen en Argentina, y que se integraron en las bases Imponibles (3.412.385,09 € en 2007; 864.000,68 € en 2008) los acuerdos limitan las cantidades a deducir por tal concepto a 341.238,51 € en 2007 y 86.400,07 € en 2008.

GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A, alega que se le aplicó en Argentina una retención del 31,5% sobre el primer pago efectuado en noviembre de 2006 y un 10% sobre el segundo pago efectuado en mayo de 2007. Entiende que debe mantenerse la deducción tal y como se practicó en su autoliquidación de 2007 pues de los contratos aportados se desprende que la fecha de firma de los mismos es posterior al pago del primer anticipo (los cobros fueron en Noviembre de 2006 y en Mayo de 2007). Alega que según la legislación Argentina, para que pueda ser de aplicación el tipo reducido de retención (10%), los contratos tienen que cumplir determinados requisitos entre los que se encuentra la obligación de registro en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial de Argentina condición indispensable, según el punto 4 del PROTOCOLO del CONVENIO, para que les sea de aplicación el tipo reducido de gravamen del artículo 12.2.C). De forma que si no existían los contratos por lo que se paga el primer anticipo de 3.500.162 € debido a que se firmaron con posterioridad a su pago, no le era de aplicación el tipo del 10% del Convenio. Sin embargo, cuando se pagó el segundo anticipo en mayo de 2007 ya estaban en vigor los contratos y se habían registrado, por lo que se aplicó la retención del 10%. Alega que sería incongruente que en el primer pago se actuara incorrectamente y en el segundo correctamente así como las dificultades de recuperar los Importes retenidos en Argentina.

Pues bien, en este punto, este Tribunal Central no puede más que confirmar la actuación inspectora. Del expediente resulta, y no se opone a ello la interesada, que nos encontramos ante contratos "servicios de asistencia técnica" encuadrables en el artículo 12.2.C) de Convenio. De forma que, en todo caso, los anticipos pagados lo serían de dichos contratos, contratos que, tal y como reconoce la propia interesada cumplieron los requisitos de registro exigidos en Argentina, por lo que a los pagos derivados de los mismos les es de aplicación el tipo del 10% establecido en el Convenio. El hecho de que las partes decidieran cobrar por anticipado no desvirtúa el hecho de que, en definitiva, lo que se cobró fue parte del precio derivado de dichos contratos. Por ello, el Impuesto exigible según el convenio es del 10 %, y, en consecuencia, ese es el importe máximo que según el artículo 31.1.a del TRLIS puede ser deducible. No cabe pretender corregir en España a través de la aplicación una deducción por doble Imposición Internacional no amparada por la norma el exceso de tributación que pueda haberse producido en Argentina, pretensión ésta que parece desprenderse de las alegaciones relativas a la imposibilidad de obtener la recuperación en Argentina de lo excesivamente retenido allí.

Procede, por ello, la confirmación de la regularización practicada."

Y la Sala, en este caso, acepta esas argumentaciones, pues existía Convenio y la actora parece pretender deducirse en España el exceso de tributación pagado en Argentina.

Luego el motivo debe ser desestimado.

#### **Octavo.**

En los últimos motivos del recurso la actora aduce la nulidad de los acuerdos sancionadores por falta de acreditación del elemento subjetivo vulnerando con ello la presunción de inocencia consagrado en el artículo 24 de la CE. Alega también la interpretación razonable de la norma.

En lo que respecta a la motivación de la culpabilidad debemos comenzar por exponer la doctrina del Alto Tribunal sobre dicha cuestión.

SSTS de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010, FJ 4º), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012, FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010, FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010, FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009, FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009, FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (R3437/2010, FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011, FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009, FJ 3º) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009, FJ 4º). Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

a) No se puede sancionar por la mera referencia al resultado sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad;

b) La no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria rzone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley General Tributaria de 2003], entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" el vigente artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria de 2003 dice "entre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente;

c) La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963, y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003, y d) Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales contencioso administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4º) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3º, y 4320/2011, FJ 4º). Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28 de abril de 2014 (RCUD 1994/2012). Asimismo, en SSTS de 28 de abril de 2014. RCUD 1994/2012, FJ5 y 23 de febrero de 2015, RC 3855/2013, FJ3, ha declarado que la determinación de la culpabilidad puede estar acreditada con la mera descripción de las conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles, sin concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia."

La STS de 15 de marzo de 2017, RC 1080/2016, declara en su FJ2, respecto de la motivación de la culpabilidad de una sanción:

"2.- La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo

procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

(...)

La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora."

En el acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador de fecha 17 de abril de 2013, relativo al ejercicio 2005, a la hora de motivar la culpabilidad de la actora, se declara en su Fundamento de Derecho Quinto se señala:

"Quinto.- En cuanto a la culpabilidad del sujeto infractor, el instructor se remite a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en relación con el principio de culpabilidad en las infracciones tributarias, por lo que considera procedente analizar las conductas incluidas en el acta de disconformidad arriba referenciada, que, a su juicio, son acreedoras de sanción por concurrir en las mismas culpabilidad, en los siguientes términos:

"En la declaración consolidada modelo 220 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 presentada por el Grupo Fiscal 102/01, se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación, del apartado 2.b) del artículo 37 del TRLIS. por importe de 659.748,22 €. con origen en la presentación de ofertas internacionales realizada por ISOLUX INGENIERÍA, S.A. La deducción se aplica en el ejercicio 2006.

Sin embargo, el obligado tributario, a lo largo de la comprobación inspectora, no ha acreditado documentalmente la inversión correspondiente a la deducción del ejercicio 2005, habiéndose limitado a facilitar una relación de ofertas internacionales presentadas indicando el coste total por cada Lina, de ellas, sin aportar el desglose y justificación documental de dichos costes.

El artículo 37. 1 b) y 2 del TRLIS señala:

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

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

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

En relación con las ofertas internacionales se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias de 22 de febrero y 22 de mayo de 2003, considerando que los gastos incurridos en la confección de las ofertas a realizar en el extranjero tienen encaje en los denominados gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas que alude el apartado 2.b) del artículo 37 del TRLIS. Así en la última de las sentencias señala (Fundamento tercero) que "el nudo de la cuestión está en determinar si, en el caso específico de empresas exportadoras de Ingeniería, los gastos de confección de ofertas a realizar en el extranjero, para concretos proyectos, no realizando otros gastos de publicidad pueden considerarse "análogos" a los de concurrencia a "ferias" y "exposiciones" destinados a la prospección y apertura de mercados y aunque no tengan proyección "extranacional" pueden disfrutar de la deducción por inversiones, de las sociedades exportadoras". Y concluye que "... dichos gastos de prospección de ofertas concretas son Incluidos en las "manifestaciones análogas" a "ferias y exposiciones", pues en ambos casos se trata de dar a conocer el singular producto a posibles clientes".

El Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución de 29/11/2007) y la Audiencia Nacional (Sentencia de 16/12/2010) resuelven sobre el mismo asunto planteado por el propio contribuyente, Grupo Isolux Corsan, S.A., relativo, entre otras cuestiones, a los gastos incurridos en la preparación de ofertas internacionales. La discusión se centra en si los gastos de personal que ha incurrido el obligado tributario al elaborar dichas ofertas tiene encaje en la base de la deducción.

Así, la citada sentencia de la Audiencia Nacional señala que "El TEAC se refiere a ello en la resolución recurrida al considerar que no son gastos imprescindibles que deben formar parte de la deducción", y continúa diciendo que "No obstante, en relación a los gastos en que incurren este tipo de empresas para poder presentar las ofertas y acudir a las licitaciones que les interesan, conviene precisar que, no todos los gastos formaran parte de la base de la deducción, sino sólo aquellos que resulten imprescindibles y que correspondan a visitas realizadas para poder llevar a cabo su oferta como, por ejemplo, viajes, transporte, trabajos, estancia y mantenimiento del personal desplazado, etc. No se debería incluir en dicha base el gasto de la persona empleada que destina parte de su tiempo de trabajo a estas actividades, ya que dicho gasto no está originado por la actividad exportadora sino que se produce con independencia de que dicha actividad tenga o no lugar, el gasto se produce aunque el personal no se desplace". Y concluye que "... esta Sala, comparte el criterio del TEAC de que los gastos de personal que prepara las ofertas no se incluyan en la deducción".

Por todo lo anterior, la inspección solicitó el desglose y justificación del importe de cada oferta, al objeto de conocerlos distintos conceptos de coste y, en consecuencia, poder aplicar el criterio establecido en la sentencia de la Audiencia Nacional y la resolución del TEAC a que se ha hecho referencia.

El obligado tributario, conforme a lo dispuesto en el señalado artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria ("en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), tiene la carga de probar, mediante la aportación de la prueba pertinente, los gastos en que ha incurrido a la hora de realizar o preparar las ofertas internacionales para aplicar esta deducción.

Prueba que, según el artículo 106.3 de la LGT, se llevara a cabo, de forma prioritaria, aunque no exclusiva, mediante factura entregada por empresario o profesional.

En definitiva, el contribuyente no ha acreditado de forma alguna los gastos en que manifiesta haber incurrido por la presentación de ofertas internacionales, que constituyen el origen de la deducción por actividades de exportación, por importe de 659.748,22 €, consignada por el contribuyente en la declaración consolidada del ejercicio 2005 como generada en dicho ejercicio y aplicada en la declaración consolidada correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006. En el presente expediente por tanto no se trata de que unos determinados gastos puedan o no formar parte de la deducción, sino que simplemente el importe consignado en la declaración presentada no se acredita por el contribuyente. En consecuencia no puede considerarse que haya actuado en base a una interpretación razonable de la norma, por lo que se estima que su conducta fue voluntaria,

al haber acreditado unas deducciones de las que no ha aportado la correspondiente justificación, y se aprecia el concurso de culpa a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, se estima que procede la imposición de sanción."

En el Acuerdo Sancionador relativo al 2006 de igual fecha, se señala:

"Tercero.- Apreciación de la culpabilidad.

Una vez establecida la concurrencia del requisito de la tipicidad, debe determinarse la existencia de culpabilidad en la conducta señalada.

El análisis de esta cuestión debe partir de lo que establece el artículo 179.2, letra d) de la Ley 58/2003, General Tributaria;

"2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos Criterios y éstos no hayan sido modificados".

Este precepto recoge inequívocamente el elemento de culpabilidad, el cual, por otra parte, ha sido proclamado respecto de la potestad sancionadora administrativa, con carácter general, por el Tribunal Constitucional en reiterada Jurisprudencia, y, de un modo paradigmático en materia tributaria en sentencia 76/1990, de 26 de abril, según la cual "...los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública...".

En consideración al precepto citado, y a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, los tribunales han construido una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad no solo al dolo o intencionalidad sino también al carácter negligente de la conducta del sujeto infractor, exteriorizado, fundamentalmente, en que tal conducta no esté amparada por una Interpretación jurídica razonable de las normas fiscales ( STS de 29/01, 5/03, 9/06 de 1993; 6/07/1995; 8/05/1997; 10/05 y 22/07 de 2000).

Quizá sea la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1997 la que haya expresado con mayor rigor y precisión el contenido del elemento subjetivo de la infracción tributaria en su aspecto de negligencia o falta de diligencia en la aplicación de la norma tributaria, cuando afirma en su Fundamento Jurídico Segundo lo siguiente;

"Aunque es cierto, como se declara en la sentencia recurrida, que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar - en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido -, de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo .

En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de indefensión, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables . . . resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad."

Es preciso, pues, el análisis de la culpabilidad del autor de la conducta típica, teniendo en cuenta que, en, los términos sentados por el Tribunal Supremo, no es exigible el dolo en la conducta infractora, sino que puede existir infracción tributaria por la simple omisión del deber de cuidado exigible del actor. Por ello, para decidir si el

sujeto ha actuado o no culpablemente, es preciso tener en cuenta las circunstancias objetivas y subjetivas de cada caso concreto.

El análisis de la culpabilidad respecto de los ajustes a los que la entidad prestó su conformidad, fue realizado en el expediente sancionador nº A517659185, en el que la entidad estuvo de acuerdo con la sanción impuesta .

En cuanto a los aspectos objetivos de la actuación de la entidad, estos se encuentran detalladamente expuestos en el correspondiente apartado de los hechos, al que, en consecuencia, procede remitirse, a fin de evitar repeticiones innecesarias.

De los mismos resulta una conducta claramente opuesta a la norma jurídica, sin que se haya podido apreciar ninguna circunstancia que razonablemente la hubiera podido explicar.

Con respecto a los ajustes a los que el obligado tributario no dio su conformidad, en la declaración consolidada modelo 220 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 presentada por el Grupo Fiscal 102/01 se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación, del apartado 2.b) del artículo 37 del TRLIS, por importe de 659.748,22 €, con origen en la presentación de ofertas internacionales realizada por ISOLUX INGENIERÍA, S.A. La deducción se aplica en el ejercicio 2006.

Sin embargo, el obligado tributario, a lo largo de la comprobación inspectora, no ha acreditado documentalmente la inversión correspondiente a la deducción del ejercicio 2005, habiéndose limitado a facilitar una relación de ofertas internacionales presentadas indicando el coste total por cada una de ellas, sin aportar el desglose y justificación documental de dichos costes.

El artículo 37.1 b) y 2 del TRLIS señala: \_

"1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de cuota Integra(. . .)

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

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

En el presente caso, el obligado tributario, conforme a lo dispuesto en el señalado artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria ("en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), tiene la carga de probar, mediante la aportación de la prueba pertinente, los gastos en que ha incurrido a la hora de realizar o preparar las ofertas internacionales para aplicar esta deducción. Prueba que, según el artículo 106.3 de la LGT, se llevara a cabo, de forma prioritaria, aunque no exclusiva, mediante factura entregada por empresario o profesional.

En este caso no estamos ante ninguna duda interpretativa ni ante una dificultad en la interpretación de la norma, sino directamente, ante una falta de justificación de una deducción practicada, pues el contribuyente no ha acreditado de forma alguna los gastos en que manifiesta haber incurrido por la presentación de ofertas internacionales, que constituyen el origen de la deducción por actividades de exportación, por importe de 659.748,22 €, consignada por el contribuyente en la declaración consolidada del ejercicio 2005 como generada en dicho ejercicio y aplicada en la declaración consolidada correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 .

En consecuencia, en el presente expediente no puede considerarse que la entidad haya actuado en base a una interpretación razonable de la norma, pues no se trata de la discusión sobre que unos determinados gastos puedan o no formar parte de la deducción, sino que, simplemente, el importe consignado en la declaración presentada no se acredita por el contribuyente, por lo que su conducta fue claramente negligente en cuanto que supone una conculcación clara y directa de la norma, sin que la alegación genérica de la entidad de que se acogió a una interpretación razonable de la misma pueda aceptarse pues, en los términos señalados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no cabe apreciar en este caso circunstancia alguna que pudiera excluir la negligencia puesta de manifiesto en la conducta infractora .

En definitiva, no se trata aquí de una controversia razonable o no en cuanto a la aplicación de la norma, sino de una conculcación simple y directa de la misma, puesto que simple y llanamente el obligado tributario no ha



aportado justificación alguna de la deducción consignada en su declaración, por lo que la conducta de la entidad se ha de considerar culpable, en cuanto que pudo y debió haber ajustado su conducta a la norma jurídica".

En el Acuerdo de Liquidación de Sanción de igual fecha, correspondiente al ejercicio 2006 y en lo referente a la culpabilidad:

"Una vez establecida la concurrencia del requisito de la tipicidad, debe determinarse la existencia de culpabilidad en la conducta señalada.

El análisis de esta cuestión debe partir de lo que establece el artículo 179.2, letra d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (-)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

Este precepto recoge inequívocamente el elemento de culpabilidad, el cual, por otra parte, ha sido proclamado respecto de la potestad sancionadora administrativa, con carácter general, por el Tribunal Constitucional en reiterada Jurisprudencia, y, de un modo paradigmático en materia tributaria en sentencia 76/1990, de 26 de abril, según la cual "...los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública...".

En consideración al precepto citado, y a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, los tribunales han construido una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad no solo al dolo o intencionalidad sino también al carácter negligente de la conducta del sujeto infractor, exteriorizado, fundamentalmente, en que tal conducta no esté amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales ( STS de 29/01, 5/03, 9/06 de 1993; 6/07/1995; 8/05/1997; 10/05 y 22/07 de 2000).

Quizá sea la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1997 la que haya expresado con mayor rigor precisión el contenido del elemento subjetivo de la infracción tributaria en su aspecto de negligencia o falta de diligencia en la Aplicación de la norma tributaria, cuando afirma en su Fundamento Jurídico Segundo lo siguiente: Aunque es cierto, como se declara en la sentencia recurrida, 'que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido -, de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo.

En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en lo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables. . . resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad."

Es preciso, pues, el análisis de la culpabilidad del autor de la conducta típica, teniendo en cuenta que, en los términos sentados por el Tribunal Supremo, no es exigible el dolo en la conducta infractora, sino que puede existir infracción tributaria por la simple omisión del deber de cuidado exigible del actor. Por ello, para decidir si el sujeto ha actuado o no culposamente, es preciso tener en cuenta las circunstancias objetivas y subjetivas de cada caso concreto.

En cuanto a los aspectos objetivos de la actuación de la entidad, estos se encuentran detalladamente expuestos en el correspondiente apartado de los hechos, al que, en consecuencia, procede remitirse, a fin de evitar repeticiones innecesarias.

De los mismos resulta una conducta claramente opuesta a la norma jurídica, sin que se haya podido apreciar ninguna circunstancia que razonablemente la hubiera podido explicar. Es más, como ha destacado el instructor, la entidad no aportó documentación completa que justificara los ajustes practicados en términos que dieron lugar a la conducta infractora. Y la Inspección tomó en cada caso de duda la opción más favorable a la entidad, a pesar de lo cual, resulta la realización de la conducta infractora en los términos que previamente se han descrito.

Por otra parte, debe destacarse que la entidad manifestó su conformidad con la sanción que en el ejercicio 2005 y 2007 se le impuso por ajustes de dichos periodos correspondientes a algunos de los que son objeto del presente expediente sancionador.

Procediendo a un breve resumen de los aspectos relevantes en orden a la apreciación de la culpabilidad, se ha de recordar, en relación con los diversos ajustes practicados por la Inspección;

1.- En relación con los ajustes "Provisión insolvencias", realizados por diversas entidades del grupo, a cuya corrección por la Inspección la entidad prestó su conformidad:

La entidad no ha acreditado su procedencia, por lo que, por aplicación del artículo 12.2 del TRLIS y el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se puede considerar que la entidad ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de considerar el gasto como deducible sin la correspondiente justificación. Por ello se debe concluir que la conducta del, obligado tributario es acreedora del reproche de negligencia.

2.- En relación con el ajuste "Amortización elementos fusión revalorizados", al que la entidad prestó su conformidad y el "Ajuste por la venta del inmovilizado revalorizado", con el que la entidad ha manifestado su disconformidad:

#### 1 Ajustes por amortizaciones de elementos revalorizados por fusión.

En los cuatro casos que se citan a continuación, el obligado tributario se ha deducido la totalidad de la amortización de la revalorización atribuida a la, fusión de 2005 por inmuebles, cuando la norma solo admite la deducción por la parte de amortización de la revalorización que tiene efectos fiscales. Debe destacarse que la Inspección ha utilizado los coeficientes del propio obligado tributario en cuanto a la eficacia fiscal, por lo que no ha existido discrepancia alguna en este punto. En consecuencia, simple y llanamente el obligado tributario no ha aplicado estos coeficientes y, conociendo que toda la revalorización contable no tiene eficacia fiscal (puesto que él mismo había calculado estos coeficientes), sin embargo, no ha efectuado el ajuste fiscal correspondiente. Es decir, que no estamos en presencia de algunas de las dificultades que pueda haber en la aplicación de este precepto y de las que se han hecho eco los Tribunales en ocasiones, sino en una mera inaplicación de este precepto. Por tanto, no puede considerarse que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de considerar el gasto como deducible, por lo que su conducta ha de ser calificada.

- GRUPO ISOLUX CORSAN S.A. ha incluido entre los gastos que forman parte del resultado contable declarado en 2006, un importe de 247.515,72 € que corresponde a la amortización de la revalorización atribuida en la fusión de 2005 al inmueble OFICINAS CALLE ZURBANO, inmueble que tiene su origen en el Grupo Corsan Corviam, por lo que el porcentaje de la revalorización que, según los datos aportados la Inspección, tiene efectos fiscales, asciende al 44,35% (apartado 2.2 de la diligencia nº 33).

En la base imponible de GRUPO ISOLUX CORSAN S.A. consignada en la declaración consolidada modelo 220 no se incluye ningún ajuste al resultado contable del período 2005 por la parte de amortización de la revalorización que no tiene efectos fiscales (55,65%), por lo que, en aplicación del artículo 89.3 del TRLIS, se ha producido un exceso de deducción por importe 137.742,50 €, correspondiente a la parte de amortización de la revalorización atribuida en la fusión de 2005 que no tiene efectos fiscales (55,65% x 247.515,72 €).

- ISOLUX INGENIERIA S.A., incluye entre los gastos que forman parte del resultado contable declarado en 2006, un importe de 15.273,88 € que corresponde a la amortización de revalorizaciones atribuidas en la fusión de 2005 a determinados inmuebles, según el detalle que consta en el correspondiente apartado de los hechos, que tienen su origen en el Grupo Isolux, por lo que, como ya se ha descrito, el porcentaje de la revalorización que

tiene efectos fiscales asciende al 29,94% (apartado 2.2 de la diligencia nº 35 formalizada con GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A. y ANEXO N 2 a la diligencia n 34 formalizada con ISOLUX INGENIERÍA, S.A ).

En la base Imponible de ISOLUX INGENIERIA. S.A. consignada en la declaración consolidada modelo 220 no se incluye ningún ajuste al resultado contable del período 2006 por la parte de amortización de la revalorización que no tiene efectos fiscales (el 70,06), de manera que, por aplicación del artículo 89.3 del TRLIS, se ha producido un exceso de deducción por importe de 10.700,88 €, correspondiente a la parte de la amortización de la revalorización atribuida en la fusión de 2005 que no tiene efectos fiscales (70,06% x 15.273,88€), sin que el mismo responda a ninguna razón que no sea la negligencia de la entidad.

- Otro tanto cabe decir en relación con ISOLUX CORSAN CONCESIONES S.A., que incluye, entre los gastos que forman parte del resultado contable declarado en 2006 un importe de 196.950,84 euros que corresponde a la amortización de la revalorización atribuida en la fusión de 2005 a la Concesión de la Línea (apartado 11 de la diligencia n 33). El porcentaje de la revalorización que, según los datos aportados a la Inspección, tiene efectos fiscales asciende al 44,35% en este caso (apartado 11 de la diligencia n 33).

En la base imponible de ISOLUX CORSAN CONCESIONES. S.A. consignada en la declaración consolidada modelo 220 no se incluye ningún ajuste al resultado contable del periodo 2006 por la parte de amortización de la revalorización que no tiene efectos fiscales (55'66), de manera que, por aplicación del artículo 89.3 del TRLIS, procede Incrementar la base Imponible de ISOLUX CORSAN CONCESIONES S.A. del ejercicio 2006 en 109.603,14 €, correspondiente a la parte de la amortización de la revalorización atribuida en la fusión de 2005 a la Concesión de la Línea que no tiene efectos fiscales (55,65i x 196.950,84 €).

- Y, por último, otro tanto cabe decir de Isolux Corsan Inmobiliaria S.A., que incluye entre los gastos que forman parte del resultado contable declarado en 2006, un importe de 1.403,06 € que corresponde a la amortización de revalorización atribuida en la fusión de 2005 al inmueble APARTAMENTO GOLF DEL SUR SANO CLUB UNO. EL GINCHO (documentación referenciada en el apartado 8.2 de la diligencia nº 42 formalizada con Isolux ingeniería S.A. y en el apartado 3.1.2 de la diligencia nº 40 formalizada con Grupo isolux Corsan S.A.), que tiene su origen en el Grupo isolux, por lo que el porcentaje de la revalorización que, según los datos aportados a la Inspección, tiene efectos fiscales, asciende al 29,94% (apartado 2.2 de la diligencia 35 formalizada con GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A. y ANEXO Nº 2 a la diligencia nº 34 formalizada con ISOLUX INGENIERÍA, S.A.).

En la base imponible de Isolux Corsan Inmobiliaria S.A. consignada en la declaración consolidada modelo 220 no se incluye ningún ajuste al resultado contable del período 2006 por la parte de amortización de la revalorización en que no tiene efectos fiscales (70.06%), por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS, procede Incrementar la base imponible de Isolux Corsan Inmobiliaria S.A. del ejercicio 2006 en 982,98 €, correspondiente a la parte de la amortización de la revalorización atribuida en la fusión de 2005 que no tiene efectos fiscales (70,06% x 1.403,06€).

#### 2º. Ajuste por venta de inmovilizado revalorizado por fusión

En relación directa con el anterior ajuste, al que la entidad ha prestado su conformidad, se encuentra el "Ajuste por la venta del inmovilizado revalorizado", con el que la entidad ha manifestado su disconformidad. Como en el caso anterior, el obligado tributario ha calculado la renta derivada de la venta de, un inmueble teniendo en cuenta el valor contable (incrementado por la revalorización derivada de una fusión) y sin aplicar el ajuste fiscal positivo derivado de la circunstancia de que no todo el valor contable tienen eficacia fiscal. Como en-el caso anterior, debe destacarse que la Inspección ha utilizado los coeficientes del propio obligado tributario en cuanto a la eficacia fiscal, por lo que no ha existido discrepancia laguna en este punto. En consecuencia, pimple y llanamente el obligado tributario no ha aplicado estos coeficientes y, conociendo que toda la revalorización contable no tiene eficacia fiscal (puesto que él mismo había calculado estos coeficientes), sin embargo, no ha efectuado el ajuste fiscal correspondiente. Es decir, que no estamos en presencia de algunas de las dificultades que pueda haber en la aplicación de este precepto y de las que se han hecho eco los Tribunales en ocasiones, sino en una mera inaplicación de este precepto. Por tanto, no puede considerame que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de considerar como valor de adquisición el valor contable, por lo que su conducta ha de ser calificada de negligente, siendo, en consecuencia, acreedora de sanción.

El detalle es el siguiente:

En el ejercicio 2006 GRUPO ISOLUX CORSAN S.A. vende el inmueble denominado "EDIFICIO OFICINAS Y NAVES INDUSTRIALES 01 ALCOCER 41", sin realizar ajuste extracontable alguno.

El coste incluido en 2006 por el contribuyente en su contabilidad incluye 13.455.634,91 euros, correspondiente a la revalorización atribuida en la fusión de 2005 al inmueble Coste Histórico revalorización TOTAL VNC Terreno Construcción 3.092.751,49 5.780.977,70 13.455.634,91 26.548.386,40 5.780.977,70 Instalaciones TOTAL 2006 643,610,64 19.617.339,63 13.455.634,91 643.610,64 32.972.974,74

La sociedad Grupo Isolux Corean, S.A. surge en el año 2005 como producto de la fusión por absorción de sus subsidiarias (Isolux Wat, S.A. y CEP Urbanismo. S.L.), así como un grupo de sociedades subsidiarias de Isolux Wat, S.A. (Corsan-Corviam, S.A., Elaborados Metálicos, S.A., MADE Torres y Herrajes. S.A., Servicio integral de Mantenimiento SERiMSA, S.A., Ingeniería ibalux, S.A., Edificaciones Puente Alcocer, S.L. y Proyectos Integrales M-45, S.L.).

Tras unas aportaciones no dineradas a favor de otras entidades del grupo, permanece en Grupo Isolux Corsan este inmueble que ha sido objeto de revalorización en la fusión anterior, al amparo de lo establecido en el artículo 89.3 del TRLiS. La diferencia de fusión, que tuvo efectos fiscales (Fondo de Comercio y revalorización de activos procedentes de Isolux), ascendió al 29,94%, por lo que el valor contable del bien incluye el 100% de la citada revalorización, mientras que fiscalmente sólo tiene efecto el 29,94%.

Por tanto, el valor contable y fiscal del inmueble es diferente, lo que implica que en su venta debería haberse realizado un ajuste extracontable.

El artículo 89.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLiS), en su redacción vigente en el ejercicio 2006, amparará fiscalmente la revalorización del valor de un bien en las fusiones, señalando:

"3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley .

No obstante, dando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en este párrafo a) se entenderá cumplido:

b) Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre respecto de la entidad que la transmitió en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio . A estos efectos se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

El requisito previsto en este párrafo b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español. Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del inmovilizado adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11. Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en el párrafo b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible."

Por aplicación de la normativa expuesta, tanto la amortización de los fondos de comercio que, en su caso, se pongan de manifiesto, como la revalorización asignada a los inmuebles en el proceso de fusión del Grupo Isolux Corsan en el ejercicio 2005, tendrá efecto fiscal en la medida que cumpla los requisitos del artículo 89.3. En la comprobación inspectora de los importes de fondo de comercio calculados por el contribuyente en la mencionada fusión de 2005, se han determinado los porcentajes con efectos fiscales, tanto para las amortizaciones de los fondos de comercio, como de las revalorizaciones asignadas a activos de las empresas que intervinieron en dicha fusión. A estos efectos, se admiten por la Inspección los porcentajes calculados por el

contribuyente, que se reflejaron en el apartado 2,2 de la diligencia n 35 formalizada con GRUPO ISOLUX CORSAN. S.A. Para el caso del inmueble "EDIFICIO OFICINAS Y NAVES INDUSTRIALES C/ ALCOCER 41", el porcentaje con efectos fiscales de la revalorización que se le asignó en la fusión, asciende al 29,94/a.

En consecuencia, para determinar la base imponible de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en los que se producen las ventas de los activos revalorizados, se debe practicar una corrección positiva al resultado contable por el importe de la revalorización que no tiene efectos fiscales y que, sin embargo, fue considerada coste en el resultado contable declarado por la empresa.

Por otro lado, para calcular la renta fiscal a integrar en la base imponible por la venta del inmueble a que venimos refiriéndonos, se debe tener en cuenta también lo que dispone el artículo 15 del TRLIS (apartado 10 hasta 2007 y apartado 9 en 2008). En este caso, debe destacarse que ante la falta de información aportada por el contribuyente, la Inspección siempre ha utilizado los supuestos más favorables para el mismo.

En consecuencia, la corrección al resultado contable que se debe practicar como consecuencia de esta venta tiene dos componentes:

-Un ajuste positivo, por aplicación del artículo 89.3 del TRLIS, por; la parte que no tiene efectos fiscales de la revalorización asignada en la fusión del ejercicio 2005 a dicho inmueble:

Revalorización que fue coste contable % revaloriz deducible (dilig 35 GIC)

Ajuste + en BI por revalorización sin efecto fiscal 13.455.634,99 29,94% 9.427.017,87

-Un ajuste negativo por aplicación de los coeficientes de corrección monetaria (artículo 15. 10 del TRLIS. en su redacción vigente en el ejercicio 2006). Según los cálculos, el ajuste negativo a practicar por este concepto asciende a -2.342.882,61 €.

En conclusión, el ajuste a realizar por la venta del inmueble "EDIFICIO OFICINAS NAVES INDUSTRIALES C/ ALCOCER 41" asciende a 7.084.135,26 € (9.427.017,87€- 2.342.882,61€).

De los hechos anteriormente expuestos se puede concluir que no se puede considerar que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, sino que se ha limitado a conculcar, directamente, la normativa expuesta (artículo 89.3 del TRIS) y (artículo 15.10 del TRIS) al no haber practicado una corrección positiva al resultado contable por el importe de la revalorización que no tiene efectos fiscales (9.427.017,87 €) y que, sin embargo, fue considerada coste en el resultado contable declarado por la empresa, ni el ajuste negativo por aplicación de los coeficientes de corrección monetaria (-2.342.882,61 €).

Por ello se debe concluir que la conducta del obligado tributario es acreedora del reproche de negligencia, que exige la imposición de la correspondiente sanción.

En todo caso, se debe recordar que los ajustes realizados por este concepto obedecen, estrictamente, a la conculcación directa de la norma por parte de la entidad, sin que se haya podido determinar la existencia de circunstancia alguna que hubiera explicado razonablemente esta conducta. Se ha de tener presente, además, que la entidad manifestó su conformidad con la sanción impuesta en el ejercicio 2005 por los ajustes correspondientes a los que son objeto de este expediente (en cuanto a los ajustes por amortización de bienes revalorizados) y 2007 (en cuanto a la venta de elementos revalorizados).

3.- En relación con el ajuste "Imputación resultados UTE Girona", al que la entidad prestó su conformidad: En este caso, el contribuyente no incluyó en los ajustes al resultado contable declarados 12.702,38 € correspondientes a los ajustes positivos al resultado contable declarados por la.UTE GIRONA (W390) con NIF U62864657 (apartado 19 de la diligencia n" 34). En consecuencia, por aplicación del artículo 51 del TRLIS, procede incrementar la base imponible del ejercicio 2006 en 12.702,38 €, por lo que no puede considerarse que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de no efectuar un ajuste al resultado contable por los mencionados rendimientos en proporción a su participación en la citada UTE (la Ley obliga a la imputación de la base imponible y es un concepto base del que parte todo el Impuesto que la base Imponible resulta de efectuar al resultado contable los ajustes previstos en la Ley). Debe destacarse que no hay discrepancia alguna sobre las cuantías en análisis (resultado contable y ajustes fiscales) sino que simplemente el obligado tributario no ha efectuado estos ajustes, es decir, ha inaplicado la Ley, de manera que su conducta es acreedora del reproche de negligencia. En este caso, el sujeto pasivo en la declaración originaria no practicó ningún ajuste en 2006 por el concepto de Uniones Temporales de Empresas.

Lo mismo cabe decir del importe de +1.360,035,96 €, ajuste positivo al resultado contable, correspondiente a la UTE AT MADRID TOLEDO, que no fue practicado por el obligado tributario y que, por aplicación del artículo 51 del TRLIS, debe incrementar la base imponible del ejercicio 2006, por lo que no puede considerarse que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de

no efectuar un ajuste al resultado contable por los mencionados rendimientos en proporción a su participación en la citada UTE. Por ello se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

Se ha de tener presente, además, que la entidad manifestó su conformidad con la sanción impuesta en el ejercicio 2005 y 2007 por los ajustes correspondientes a los que son objeto de este expediente.

4.- En relación con el ajuste "Gastos de personal no deducibles", al que la entidad prestó su conformidad. En este caso, el contribuyente incluyó, entre sus gastos de personal, un Importe de 402.440,75 € correspondiente, según sus manifestaciones, a trabajadores que prestan sus servicios en filiales del Grupo en Argentina, Brasil, Marruecos, Mozambique y Polonia (Anexos a diligencias nº 44 y nº45 y apartados 12 de la diligencia nº 45 y 8 de la diligencia nº 46), sin acreditar que estos gastos se hayan refacturado a la filial extranjera, ni que los ingresos de las citadas filiales se incluyan en la Base Imponible de Isolux Ingeniería S.A. declarada en el Impuesto sobre Sociedades del Grupo fiscal 102/01.

En consecuencia, por aplicación de los artículos 4, 10 y 19 del TRLIS y 105 de la LGT, no puede admitirse estos gastos por considerar que corresponden a gastos cuya relación con los Ingresos declarados por el contribuyente no se ha justificado, por lo que no puede considerarse que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de considerar el gasto como deducible, sino que su conducta ha de calificarse de negligente, siendo acreedora de la correspondiente sanción.

Se ha de tener presente, además, que la entidad manifestó su conformidad con la sanción impuesta en el ejercicio 2007 por los ajustes correspondientes a los que son objeto de este expediente.

5.- En relación con los ajustes "Gastos no Justificados", realizados en relación con diversas entidades del grupo, a los que la entidad prestó su conformidad:

En este caso, se trata de gastos que no han sido justificados. En consecuencia, por aplicación de los artículos 4, 10 y 19 del TRLIS y 105 de la LGT, no puede admitirse estos gastos por considerar que corresponden a gastos cuya relación con los Ingresos declarados por el contribuyente no se ha justificado, por lo que no puede considerarse que la entidad haya actuado amparándose en una Interpretación razonable de la norma, a la hora de considerar el gasto como deducible, sino que su conducta es negligente y, por tanto, acreedora de la correspondiente sanción.

Se debe recordar que únicamente tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aquellos gastos contables que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 LGT. Esta interpretación, como señala el instructor, es universalmente aceptada, y en consecuencia la actuación de la empresa no puede entenderse ajustada a una interpretación razonable de la Norma por lo que debe apreciarse culpabilidad en su conducta, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

6.- En la declaración consolidada del ejercicio 2006 se incluye una eliminación por dividendos de POWERTEC CATALUÑA y de POWERTEC ESPAÑOLA por Importes respectivos de 144.921.99 € y 46.562,60 €.

En el apartado 5 de la diligencia nº 49 se recoge la confirmación del contribuyente de que estas empresas no han distribuido dividendos y, en consecuencia, no procede la Lo mismo cabe decir respecto de las eliminaciones/incorporaciones declaradas en relación con ISOLUX INGENIERÍA, S.A. en el ejercicio 2006, respecto de las que procede practicar una eliminación adicional (incremento de la Base imponible del Grupo), por importe de 471.569,67 €, con origen en la dotación a la provisión de cartera contabilizada por ISOLUX INGENIERÍA S.A. por su participación en la sociedad WATSEGÜR, S.A., sociedad que también forma parte del grupo fiscal 102/01, que no fue objeto de eliminación en la declaración consolidada modelo 220 presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 (apartado 3.2 de la diligencia n 34).

A ambos ajustes ha dado su conformidad la entidad, sin ofrecer ningún tipo de explicación que pudiera justificar su actuación, que debe considerarse, sin lugar a dudas, negligente.

7. Por lo que se refiere a la deducción por actividades exportadoras por importe de 659.748,22 € aplicada en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal 02/01 del ejercicio 2006.

En este caso, se debe recordar que, en el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 se regulariza, al no haberse acreditado los gastos Incurridos, la deducción por actividades de exportación por importe de 659.748,22 € consignada por el contribuyente en la declaración consolidada del

ejercicio 2005 como generada en dicho ejercicio y aplicada en el ejercicio 2006, de manera que, en el ejercicio 2006, no procede la aplicación de la citada deducción.

Según consta en el expediente sancionador A51 76660264 incoado por el ejercicio 2005, correspondiente al acta A02 72083883. el obligado tributario no ha acreditado de forma alguna los gastos en que manifiesta haber incurrido por la presentación de ofertas internacionales, que constituyen el origen de la deducción por actividades de exportación, por importe de 659.748,22 €. No puede, por tanto, considerarse que la entidad ha actuado en base a una interpretación razonable de la norma, sino que se trata de una conculcación simple y directa de la norma, al haber acreditado unas deducciones de las que no se ha aportado la correspondiente justificación, por lo que se aprecia el concurso de culpa o negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

En consecuencia de la mera exposición de los hechos que se realiza en el correspondiente apartado de este acuerdo, así como de lo señalado en las páginas que preceden, cabe concluir que en relación con los ajustes realizados por la Inspección no se plantea duda sobre el incumplimiento negligente de la normativa tributaria, por lo que no cabe exculpar; la conducta de la entidad, pues, del análisis de los hechos que dan lugar a la conducta infractora se desprende que no se trata aquí de una controversia razonable o no en cuanto a la aplicación de la norma, sino de una conculcación simple y directa de la misma, por lo que la conducta de la entidad es susceptible del reproche de negligencia, en cuanto que pudo y debió haber ajustado su conducta a la norma jurídica, sin que la alegación genérica, realizada por la entidad, de haber actuado en una Interpretación razonable de la norma pueda desvirtuar esta conclusión."

Y en el acuerdo Sancionador de 2007 también de igual fecha, se señala:

"Una vez establecida la concurrencia del requisito de la tipicidad debe determinarse la existencia de culpabilidad en la conducta señalada.

El análisis de esta cuestión debe partir de lo que establece el artículo 79.2, letra d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos; (...) -

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

Este precepto recoge inequívocamente el elemento de culpabilidad, el cual, por otra parte, ha sido proclamado respecto de la potestad sancionadora administrativa, con carácter general, por el Tribunal Constitucional en reiterada Jurisprudencia, y, de un modo paradigmático en materia tributaria en sentencia 76/1990, de 26 de abril, según la cual "...los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública...".

En consideración al precepto citado, y a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, los tribunales han construido una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad no solo al dolo o intencionalidad sino también al carácter negligente de la conducta del sujeto Infractor, exteriorizado, fundamentalmente, en que tal conducta no esté amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales ( STS de 29/01, 5/03. 9/06 de 1993; 6/07/1995; 8/05/1997; 10/05 y 22/07 de 2000).

Quizá sea la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1997 la que haya expresado con mayor rigor y precisión el contenido del elemento subjetivo de la infracción tributaria en su aspecto de negligencia o falta de diligencia en la aplicación de la norma tributaria, cuando afirma en su Fundamento Jurídico Segundo lo siguiente:

"Aunque es cierto, como se declara en la sentencia recurrida, que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar - en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido -, de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia Interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo.

En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria, a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables . . . resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga es necesario grado de razonabilidad."

Es preciso, pues, el análisis de la culpabilidad del autor de la conducta tiplea, teniendo en cuenta que, en los términos sentados por el Tribunal Supremo, no es exigible el dolo en la conducta infractora, sino que puede existir infracción tributaria por la simple omisión del deber de cuidado exigible del actor. Por ello, para decidir si el sujeto ha actuado o no culposamente, es preciso tener en cuenta las circunstancias objetivas y subjetivas de cada caso concreto.

En cuanto a los aspectos objetivos de la actuación de la entidad estos se encuentran detalladamente expuestos en el correspondiente apartado de los hechos, al que, en consecuencia, procede remitirse, a fin de evitar repeticiones innecesarias.

De los mismos resulta una conducta claramente opuesta a la norma jurídica, sin que se haya podido apreciar ninguna circunstancia que razonablemente la hubiera podido explicar. Es más, como ha destacado el instructor, la entidad no aportó documentación completa que justificaran los ajustes practicados en términos que dieron lugar a la conducta infractora. Y la inspección tomó en cada caso de duda la opción más favorable a la entidad, a pesar de lo cual, resulta la realización de la conducta infractora en los términos que previamente se han descrito.

1°.- En relación con los ajustes relativos a la venta del Inmovilizado revalorizado En síntesis, el obligado tributario ha calculado la renta derivada de la venta de un inmueble teniendo en cuenta el valor contable (incrementado por la revalorización derivada de una fusión) y sin aplicar el ajuste fiscal positivo derivado de la circunstancia de que no todo el valor contable tienen eficacia fiscal. Debe destacarse que la Inspección ha utilizado los coeficientes del propio obligado tributario en cuanto a la eficacia fiscal, por lo que no ha existido discrepancia alguna en este punto. En consecuencia, simple y llanamente el obligado tributario no ha aplicado estos coeficientes y, conociendo que toda la revalorización contable no tiene eficacia fiscal (puesto que él mismo había calculado estos coeficientes), sin embargo, no ha efectuado el ajuste fiscal correspondiente. Es decir, que no estamos en presencia de algunas de las dificultades que pueda haber en la aplicación de este precepto y de las que se han hecho eco los Tribunales en ocasiones, sino en una mera inaplicación de este precepto. Por tanto, no puede considerarse que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de considerar como valor de adquisición el valor contable, por lo que su conducta ha de ser calificada de negligente, siendo, en consecuencia, acreedora de sanción.

El artículo 89.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), en su redacción vigente en el ejercicio 2006, dispone:

"3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será físicamente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:



a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en este párrafo a) se entenderá cumplido:

1º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación. Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ésta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

a) Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre respecto de la entidad que la transmitió en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 7ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

El requisito previsto en este párrafo b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del inmovilizado adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11.

Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en el párrafo b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible."

Por aplicación de este precepto, tanto la amortización de los fondos de comercio que, en su caso, se pongan de manifiesto, como la revalorización asignada a los inmuebles en el proceso de fusión del Grupo Isolux Corsan en el ejercicio 2005, tendrá efecto fiscal en la medida en que cumpla los requisitos establecidos en el mismo. En la comprobación inspectora de los importes de fondo de comercio calculados por el contribuyente en la mencionada fusión de 2005, se han determinado los porcentajes con efectos fiscales, tanto para las amortizaciones de los fondos de comercio, como de las revalorizaciones asignadas a activos de las empresas que intervinieron en dicha fusión, admitiéndose por la Inspección los porcentajes calculados por la entidad reflejados en el apartado 2.2 de la diligencia nº 35 formalizada con GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A. Para el caso de los inmuebles "TERRENOS EL SALOBRAL (CTRA DE ANDALUCÍA)", "La Coruña, Edificaciones industriales Avda. Finisterre" "Inmueble y terrenos en Medina de Campo (MADE)", el porcentaje con efectos fiscales de la revalorización que se les asignó en la fusión, asciende al 29,94 %. Para el caso del inmueble "OFICINAS CALLE ZURBANO", el porcentaje con efectos fiscales de la revalorización que se les asignó en la fusión, asciende al 44,35 %

En consecuencia, para determinar la base imponible de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en los que se producen las ventas de los activos revalorizados, se debe practicar una corrección positiva al resultado contable por el importe de la revalorización que no tiene efectos fiscales y que, sin embargo, fue considerada coste en el resultado contable declarado por la empresa, en los términos que resultan de los citados porcentajes que, sin explicación de ningún tipo, no se han respetado por la entidad, en los términos detallados en el correspondiente apartado de los hechos.

Por otro lado, para calcular la renta fiscal a integrar en la base imponible por la venta de los inmuebles en cuestión, se debe tener en cuenta lo que dispone el artículo 15 del TRLIS (apartado 10).

En el Informe ampliatorio al acta se transcriben los coeficientes establecidos en el correspondiente Ley de Presupuestos para las transmisiones realizadas en el ejercicio 2007, ( artículo 61 de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre).

Además, tanto para calcular el ajuste por corrección monetaria, como para calcular el resultado de la propia venta a integrar en la base imponible, se debe disponer de información debidamente acreditada sobre la totalidad de los costes incorporados a cada inmueble, la fecha de incorporación de cada coste y la totalidad de las amortizaciones practicadas. Es decir, debe conocerse el valor del inmueble.

Tal como se detalla en el Informe ampliatorio al acta que dio lugar a la liquidación de la que deriva el presente expediente sancionador, a lo largo de la Inspección se solicitó repetidamente al contribuyente la Información anterior, habiendo sido aportada sólo parcialmente, ante lo cual, las dudas suscitadas se resolvieron a favor del contribuyente en los términos que detalladamente expone el Instructor y antes reproducidos.

En definitiva, de acuerdo con lo anterior, como consecuencia de la venta en 2007 de los inmuebles arriba referenciados, procede la realización de una corrección positiva al resultado contable del contribuyente por la parte de la revalorización atribuida en la fusión de 2005 que no tiene efecto fiscal y que, sin embargo, sí fue coste contable (artículo 89.3 del TRLIS) y de una corrección negativa al resultado contable, por aplicación de los coeficientes de corrección monetaria, regulados en el apartado 10 del artículo 15 del TRLIS.

Por lo tanto, dado que la normativa aplicable solo admite como coste el Importe de la revalorización que tiene efectos fiscales y, por otro lado, establece claramente la forma de cálculo de los coeficientes de corrección monetaria, no puede considerarse que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la misma, siendo, por tanto, acreedora del reproche de negligencia.

Se debe recordar aquí que en relación con este concepto, la entidad manifestó su conformidad con el ajuste similar en el año 2005 y la sanción derivada del mismo y asimismo ha dado su conformidad al sancionador derivado del Acta A01 de 2007 en el que se incluía un ajuste igual que éste relativo a la venta de acciones revalorizadas por fusión (apartado A.4.1).

#### 2º.- Exención de rentas de UTES

En cuanto a la corrección al resultado contable por las UTES en los términos arriba referenciados lo que procede remitirse, basta señalar que la entidad practica una corrección negativa al resultado contable, al entender que la misma opera en el exterior, en concreto, en Argentina, acogiéndose por ello al método de exención, que no es procedente, en cuanto que la UTE LOMA DE LATA OFF, en contra de lo manifestado por la entidad, no realiza operaciones en el exterior sino que opera en España realizando exportaciones a Argentina, en los términos que han quedado debidamente acreditados, tal y como se ha reflejado anteriormente.

El artículo 50 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), dispone que "Las Uniones Temporales de Empresas así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta Ley", estableciendo el artículo 48, en su apartado 1, que "a) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base Imponible imputable a los residentes en territorio español... b) Se imputarán a los socios residentes en territorio español .. las bases Imponibles positivas o negativas, obtenidas por estas entidades .. "

Continúa el citado artículo 50 del TRLIS disponiendo, en su apartado 1, que "Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse al método de exención" y, en su apartado 3, que "La renta negativa obtenida por la unión temporal se imputará en la base imponible de las entidades miembros. En tal caso, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las empresas miembros integrarán en su base imponible, la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas".

En consecuencia, por aplicación del artículo 50 del TRLIS, no puede considerarse que la entidad haya actuado acaparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de efectuar un ajuste negativo al resultado contable en concepto de UTES EXTERIOR, en términos que suponen una conculcación clara y directa de los mencionados preceptos, ya que ha quedado claramente demostrado que la UTE LOMA DE LATA OFF opera en España, sin que la alegación genérica de la entidad de que se acogió a una interpretación razonable de la norma pueda aceptarse pues, en los términos señalados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no cabe apreciar en este caso circunstancia alguna que pudiera excluir la negligencia apreciada.

Efectivamente, de la mera exposición de los hechos que se realiza en el correspondiente apartado de este acuerdo cabe concluir que en relación con los ajustes realizados por la Inspección no se plantea duda sobre el incumplimiento negligente de la normativa tributaria, por lo que no cabe exculpar la conducta de la entidad. Debe

añadirse que la entidad ha presentado unas alegaciones comunes a los tres ejercicios en las que únicamente ha señalado que "si no se puede declarar como una interpretación correcta de la norma lo mínimo es declararla como una interpretación razonable, por lo que en ningún caso procedería imponer la sanción impuesta, ya que no daría a lugar a una actuación culpable una interpretación correcta o razonable de la norma", sin mayor concreción, sin aportar justificación alguna de su actuación ni de la supuesta Interpretación razonable efectuada.

Por tanto, del análisis de los hechos que dan lugar a la conducta infractora se desprende que no se trata aquí de una controversia razonable o no en cuanto a la aplicación de la norma, sino de una conculcación simple y directa de la misma, por lo que la conducta de la entidad es susceptible del reproche de negligencia, en cuanto que pudo y debió haber ajustado su conducta a la norma jurídica."

Pues bien, los motivos estimados en el presente recurso, con excepción de venta de inmovilizado revalorizado, y la UTE LOMA DE LATA OFF, respecto de los cuales deberán anularse las sanciones que se hayan impuesto por dichos motivos, de acuerdo con esta sentencia, la Sala, en cumplimiento de la exigencia contenida en la STS de 23 de mayo de 2016, RC 4133/2014, FJ2, aprecia que dichos acuerdos cumplen el standard de motivación exigido por la Jurisprudencia, se identifica, por tanto, la modalidad negligente producida, cuyo incumplimiento es determinante de la desidia apreciada, tal como señala la STS de 28 de Febrero de 2007, RC 150/2016, FJ4.

Nos referimos a continuación a la interpretación razonable de la misma a la que alude la actora. Interpretando el juego de la razonabilidad en materia sancionadora la STS de 3 de diciembre de 1991 nos recuerda que el concepto de interpretación razonable "no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscite en orden al sentido y alcance de la normativa ..., pues de otro modo quedaría sin contenido la mayoría de las infracciones fiscales". O como razona la STS de 3 de octubre de 1998, Recurso de Apelación 8920/1992, FJ2 (RJ 1998/7893) "la exoneración no puede fundarse en la mera alegación de la dificultad de una norma, sino en la constatación objetiva de que la dificultad existe, derivada de que la norma admite diversas interpretaciones todas ellas razonables".

Habrà interpretación razonable cuando el texto de la norma, por su propia estructura, tiene varias posibilidades interpretativas, acordes con la recta razón y que debe presidir todo procedimiento interpretativo, la opción por una de ellas implica que no exista culpa, pues el sujeto actuó conforme a parámetros razonables de diligencia y no se le puede pedir con la interpretación que finalmente prevalezca.

Ahora bien, la determinación de cuando la interpretación por la que se ha actuado es razonable debe realizarse mediante el examen de las circunstancias concurrente -en cada caso- STS de 21 de abril de 2017, RCUUD 1561/2016, FJ 5 (RJ 2017/1580).

Sin embargo, el sujeto previo, salvo en relación a la exención de rentas de las UTEs, no explica que interpretación puede amparar su conducta, lo que conlleva a estimar parcialmente el presente motivo.

Por todo lo expuesto, procede, también, estimar parcialmente el recurso interpuesto.

#### **Noveno.**

Con arreglo al artículo 139.1.2 cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### **FALLO**

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

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad GRUPO ISOLUX CORSAN SA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 6 de noviembre de 2014, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá

acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ 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.