

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078842

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 1 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 123/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Transmisión de bienes. Adquisiciones lucrativas. Venta de los inmuebles de una entidad a cambio de 1 euro, pero con el compromiso de hacerse cargo de un grupo de trabajadores a los que tenía intención de despedir. La entidad calificó el contrato como compraventa, mientras que la Inspección lo consideró un contrato atípico, asimilable a la permuta y efectuó una valoración de mercado del bien, corrigiendo el valor de venta y, por tanto, el resultado declarado. Existe una sucesión en la entidad a la que pertenece la plantilla. El Tribunal entiende que no estamos en presencia de un contrato de permuta, sino ante un contrato atípico. Como no existe para ese contrato una norma que permita a la Administración corregir el precio pactado por las partes, se estima el recurso. **Deducción por Investigación y Desarrollo e Innovación tecnológico (I+D+i).** Proyecto de armaduras de asientos de vehículos. La Inspección y el TEAC entienden que ensayado el prototipo y realizada su valoración y acreditación, se inició la comercialización, por lo que desde entonces no existió I+D. La detección y solución de fallos del producto no pueden considerarse I+D. Las ventas de las preseries no se deben considerar recuperación del inmovilizado sino venta de producto. **Amortizaciones. Libertad de amortización.** Exceso de amortización por «arandelas» que no fueron pagadas totalmente, por lo que no se había adquirido la propiedad. Sin embargo, ese exceso se compensa con la aplicación de la libertad de amortización.

Reclamaciones económicos-administrativas. Extensión. Pretensión de modificación de aplicación de las BINs, planteado por primera vez en la vía económica-administrativa. El concepto de congruencia procesal solo puede desenvolverse lógicamente en la vía jurisdiccional, por lo que se estima la petición articulada por la recurrente.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2015 (TRET), art. 44.
RDLeg. 8/2015 (TLGSS), art. 168.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 15.
Código Civil, art. 1.538.
Ley 58/2003 (LGT), art. 237.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000123 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01016/2017

Demandante: VIZA GECA SL

Procurador: MARÍA GAMAZO TRUEBA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a uno de julio de dos mil veinte.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 123/2017, seguido a instancia de VIZA GECA SL, que comparecen representadas por la Procuradora D^a. María Gamazo Trueba y asistido por Letrado D. Juan María Varela Suárez, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de diciembre de 2016 (Rec. 3876/2013); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 619.663,37€

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 15 de febrero de 2017, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 24 de julio de 2018. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 18 de septiembre de 2017.

Tercero.

Se practicó prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 21 de febrero y 5 de marzo de 2018. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 18 de junio de 2020.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de diciembre de 2016 (Rec. 3876/2013), que confirma las Resoluciones dictadas en reposición contra el Acuerdo de liquidación y las sanciones, por el concepto de IS ejercicios 2008 a 2010.

Los motivos de impugnación contenidos en la demanda son:

1. Sobre la adquisición de naves industriales a VALEO CABLEADOS SL: calificación del contrato -p. 6 a 15-
2. Sobre la adquisición de naves industriales a VALEO CABLEADOS SL: valoración de las naves -p 15 a 28-
3. Sobre la deducción por I+D en el Proyecto empresarial B9 -p 29 a 44-
4. Sobre la infravaloración del inmovilizado resultante del Proyecto B9 -p. 44 a 47-
5. Sobre el exceso de la amortización contabilizada del inmovilizado específico del Proyecto B9 -p. 47 a 50-
6. Subsidiariamente, sobre la rectificación de las liquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010 -p. 50 a 52-
7. Sobre la ausencia del preceptivo elemento objetivo en la sanción -p.52 y 53-
8. Sobre la ausencia del preceptivo elemento subjetivo de culpabilidad -p. 53 a 69-

Segundo. Sobre la adquisición de naves industriales a VALEO CABLEADOS SL: calificación del contrato.

A. La regularización efectuada:

La entidad VALEO SISTEMAS DE CONEXIÓN ELECTRICA SL, perteneciente al Grupo VALEO, tenía una unidad productiva en Porriño (Pontevedra). El Grupo decidió constituir la sociedad VALEO CABLEADOS SL y transferirle todos los activos y pasivo, subrogándose en las relaciones laborales. El Grupo se comprometió a mantener la continuidad de la planta hasta finales de 2008, no obstante, dado que la previsión era la obtención de pérdidas, tenían previsto liquidar la unidad productiva si no conseguían encontrar antes alguna alternativa para reindustrializar la unidad de Porriño, lo que hubiese significado tener que asumir los costes derivados de la extinción de las relaciones laborales.

Finalmente, el Grupo VALEO vendió toda su participación en VALEO CABLEADOS al Grupo CABLERIAS (CABLERIAS AUTO SL), quien a su vez "traspasó" más tarde una parte de los trabajadores de la plantilla de Porriño (58) junto con unos activos inmobiliarios a VIZA AUTOMOCION SAU (Grupo VIZA). En concreto, según la p. 3 del acta, de los 150 trabajadores de la planta, 92 se quedaron en CABLERIAS AUTO y 50 en GRUPO VIZA.

El 6 de mayo de 2008 CABLERIAS AUTO (CABLERIAS) y ALMACENAMIENTOS Y MONTAJE SAU (ALYMOOSA), perteneciente al Grupo VIZA, suscribieron un contrato privado -doc 3 de la demanda y p. 5 del acta de disconformidad-

En el contrato se expone que CABLERIAS tiene intención de adquirir el 100% de las participaciones de VALEO CABLEADOS SL y que unas naves, oficinas y terrenos que se describen en el Anexo pasarán a ser de su

propiedad. También se dice que la plantilla de los trabajadores de la que en principio se tendría que hacer cargo es de 150.

Consta que ALYMOSA está interesada en " la adquisición de una parte de la indicada nave y en la asunción de los contratos laborales de un número determinado de los trabajadores de VALEO".

Se pacta la transmisión de la parte indicada por un precio de 2.970.000 €, si bien ALYMOSA solo pagará 1 € a CABLERIAS, compensándose el resto del precio con " la asunción de un número de trabajadores de VALEO con sus correspondientes pasivos". Consta que, finalmente, varios trabajadores se incorporaron a VIZA AUTOMOCION SAU -p.6 del acta-.

La sociedad demandante calificó el contrato suscrito como de compraventa. La Inspección, por el contrario, entendió que no era posible calificar el contrato como de compraventa, considerándolo un contrato atípico " asimilable a la permuta", por lo que aplicó la norma de valoración del art 15 del TRLIS. Solicitó una valoración del inmueble que se fijó en 4.220.683,98 €.

En consecuencia, la Inspección aumente la BI en 1.250.683,98 €. Cantidad que resulta de la diferencia entre 4.220.683,98 € y 2.970.000 €.

B. Las partes discuten cual sea la naturaleza del contrato suscrito entre CABLERIAS Y ALYMOSA.

Debemos pasar a examinar en primer lugar que fue lo realmente querido por los contratantes para, después, analizar las consecuencias jurídicas. Trataremos de exponer lo que, en nuestra opinión, realmente quisieron.

1. Como se indica en la p. 3 del acta el Grupo VALEO tenía interés en liquidar la planta de Porriño. Lo que implicaba unos costes de naturaleza laboral pues tendría que abonar, como mínimo, las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores.

2. Grupo VALEO encontró un comprador para la planta: CABLERIAS. Esta última sociedad estaba interesada en la adquisición, pero probablemente consideraba excesivo asumir una plantilla de 150 trabajadores por lo que buscó una salida.

3. Aquí entre en juego el Grupo VIZA, a través de la entidad ALYMOSA, que estaba interesado en la adquisición de parte de los inmuebles que integran la planta.

4. El documento privado de 6 de mayo de 2008, suscrito entre CABLERIAS y ALYMOSA, del que es culminación la escritura de 25 de agosto de 2008 suscrita entre VALEO CABLEADOS SL (aunque CABLERIAS adquirió el 100% de las participaciones mantuvo el nombre) y VIZA AUTOMOCION SA (como subrogada en lo pactado por ALYMOSA), por la que se transmiten los inmuebles objeto del litigio, trata de conjugar los intereses anteriores.

5. Así, al adquirir CABLERIAS las participaciones de VALEO pasa a ser dueña de la planta, lo que incluye los inmuebles. Conviene insistir en que, como hemos dicho, al adquirir CABLERIAS el 100% de las participaciones de VALEO, mantuvo el nombre de la entidad adquirida VALEO CABLEADOS SL, por lo que a partir de ahora hablaremos de CABLERIAS/VALERO CABLEADO cuando nos refiramos a esta empresa y de CABLERIAS cuando, como venimos haciendo, nos refiramos a CABLERIAS AUTO.

Por aplicación de lo establecido en el art. 44 del Estatuto de los Trabajadores (ET), el cambio en la titularidad de las participaciones no afecta las relaciones de trabajo de norma que el nuevo titular quedaba subrogado en la totalidad de la plantilla de los 150 trabajadores. Esta subrogación no libra de responsabilidad al anterior titular VALEO, pues conforme a lo establecido en el art 44.3 del ET tanto aquel como CABLERIAS/VALERO CABLEADO " responderán solidariamente durante tres años de las obligaciones laborales nacidas con anterioridad a la transmisión y que no hubieran sido satisfechas". Y de conformidad con el art. 168 del RD Legislativo 8/2015, por el que se aprueba el TRLSS, en los casos de " sucesión en la titularidad de la explotación...el adquirente responderá solidariamente con el anterior del pago de las prestaciones causadas antes de dicha sucesión", responsabilidad que se extiende a las cotizaciones conforme a lo establecido en el art. 142 del TRLSS. En este sentido, con relación precisamente a estas empresas, pueden verse las STSJ de Galicia de 29 de enero de 2013 (Rec. 956/2010) y 31 de julio de 2012 (Rec. 1598/2009), entre otras.

Aunque VALEO no podía eludir que, en aplicación de los art 44.3 del ET, los trabajadores que así lo estimasen la demandasen y obtuvieran una resolución o condena a su favor o que la Seguridad Social declarase su

responsabilidad si procediese; si podía, mediante pacto con CABLERIAS, establecer que, si fuese declarada la responsabilidad de aquella, podría reclamar el abono que correspondiese efectuar a CABLERIAS.

Se entiende así la cláusula 1.5 del contrato, en el que se indica que CABLERIAS, adquiridas las participaciones de VALEO, se compromete a constituir una hipoteca por " importe máximo de 7.400.000 €" para garantizar a VALEO cualquier pérdida que pudiese sufrir por reclamaciones de sus antiguos trabajadores incluyendo las indemnizaciones por despido pero no limitado a ellas o cualesquiera otras responsabilidades en materias laborales o de Seguridad Social que puedan surgir en el plazo de tres años desde la adquisición por CABLERIAS". De este modo grupo VALEO se garantizaba que, de facto, las reclamaciones de los trabajadores al amparo del art 44 del ET o de los arts. 142 y 168 del RD Legislativo 8/2015, por el que se aprueba el TRLSS, no le supondrían coste alguno.

6. Como hemos dicho CABLERIAS/VALERO CABLEADO consideraba que mantener a los 150 trabajadores de la planta resultaba excesivo para sus fines empresariales. Encontrándose con que ALYMOSA estaba interesada en adquirir parte de los inmuebles de la planta, colindantes con sus instalaciones.

Idearon entonces los contratantes una serie de acuerdos que suponían que ALYMOSA, en expresión del contrato, " asumiría" parte de los trabajadores.

En efecto, CABLERIAS transmitiría los inmuebles a cambio de que ALYMOSA hiciese una oferta de trabajo a parte de los empleados de la planta y si estos aceptaban, esta "asunción" sería considerada como pago.

No se trataba de un supuesto del art 44 del ET y en el Anexo contrato las partes insisten en ello, pues no están transmitiendo, según dicen, una " unidad productiva autónoma", sino unos inmuebles que forman parte de la planta, sin la " entidad económica" a que se refiere el art. 44.2 ET.

Por eso VIZA indicaba a los trabajadores que no se estaba produciendo una subrogación. Por otro lado, CABLERIAS/VALERO CABLEADO no podía obligarles a que trabajen en VIZA. Por eso VIZA únicamente se comprometía a hacer una oferta a los trabajadores que se indicaban en un listado y que estos podían aceptar o rechazar.

VIZA indicó a los trabajadores, con claridad, que se trata de una oferta de un nuevo contrato de trabajo; que, precisamente por ello, las condiciones de la nueva relación laboral serían las propias de VIZA; y que no se subrogaba en ninguna de las condiciones que los trabajadores pudiesen tener con CABLERIAS/VALERO CABLEADO. Pero, al mismo tiempo, para hacer atractiva la oferta, les manifestaba que estaba dispuesta a respetarles la cuantía de sus salarios mediante el establecimiento de un complemento personal compensable y absorbible, de forma que no cobrasen en VIZA menos de lo que cobraban en CABLERIAS/VALERO CABLEADO. Y que, a los solos efectos indemnizatorios, asumiría la antigüedad que tenían en CABLERIAS/VALERO CABLEADO.

Un grupo importante de trabajadores aceptó la oferta. Quizás porque de no hacerlo entraba dentro de lo posible que CABLERIAS/VALERO CABLEADO extinguiese sus contratos, mientras que por esta vía garantizaban un puesto de trabajo sin disminución de retribuciones y no perdían la garantía indemnizatoria en caso de extinción que se calcula por el salario -se mantenía- y la antigüedad -se reconocía a efectos indemnizatorios-.

7. Las entidades CABLERIAS y ALYMOSA pactaron que el precio de la "venta" fuese de " 2.970.000 €, si bien ALYMOSA pagará a VALEO 1 €, compensándose el resto del precio con la asunción de un número de trabajadores de VALEO con sus correspondientes pasivos laborales...".

8. Quedaban ahora una serie de flecos que las partes quisieron cerrar y que pueden contribuir a comprender la solución que debemos dar al litigio.

Si bien, los trabajadores que pasaban a VIZA cesaban en su relación con CABLERIAS/VALERO CABLEADO y, por lo tanto, desde tal momento su relación laboral era sólo con VIZA. Estos trabajadores y la Seguridad Social seguían teniendo acción contra CABLERIAS/VALERO CABLEADO Y VALEO en relación con las obligaciones laborales o de Seguridad Social nacidas con anterioridad a la sucesión empresarial que, recordemos, se produjo entre CABLERIAS Y VALERO antes de que los trabajadores pasasen a trabajar en VIZA. Lo que implicaba, por lo tanto, que los trabajadores y la Seguridad Social podían continuar exigiendo responsabilidad a CABLERIAS/VALERO CABLEADO Y VALEO -vgr. por una infracotización-. Como lo que se quería era que ALYMOSA asumiese el "pasivo", es decir, el coste laboral y de Seguridad Social que pudiera deberse a los trabajadores asumidos, se estableció que " ALYMOSA responderá frente a VALEO y a CABLERIAS por las contingencias antes citadas", es decir, las laborales y de Seguridad Social de los trabajadores que aceptasen prestar sus servicios en el Grupo VIZA. De esta forma, tanto VALEO como CABLERIAS/VALERO CABLEADO traspasaban, de hecho, lo que las partes llaman "pasivo laboral" de estos trabajadores a Grupo VIZA.

Se explica así, que en la cláusula 1.5 se estableciese que una vez que se inscribiese en el Registro de la Propiedad la división horizontal, CABLERIAS/VALERO CABLEADO dividiría la hipoteca a la que antes hemos hecho referencia en dos partes: una por 2.960.000 € " correspondiente únicamente a los trabajadores que se obliga a asumir ALYMOSA" y otra por 4.440.000 € que continúa permaneciendo a cargo de CABLERIAS/VALERO CABLEADO.

También resulta interesante destacar que se estableció que si los trabajadores no aceptaban la oferta de ALYMOSA el contrato se rescindiría. No obstante, si los trabajadores nº 41 a 58, ambos inclusive, no aceptaban el contrato, este se mantendría, pero " ALYMOSA deberá abonar a VALEO o a CABLERIAS, en concepto de indemnización, el coste de extinción de los contratos del trabajador o trabajadores correspondientes, como mínimo de 45 días por año trabajado, así como cualquier otro gasto en el que VALEO se vea obligado a incurrir".

Por lo demás, se estableció una cláusula por la que se acordaba la posibilidad de subrogación de cualquier entidad del Grupo VIZA en la posición contractual de ALYMOSA.

C. También resulta relevante analizar como contabilizó la operación VIZA GECA SL. El valor de la "compra" del inmueble se fijó en 2.970.000 € (terrenos por 1.141.621 € y construcciones 1.828.379 €), siendo la contrapartida contable a dicha adquisición: un ingreso excepcional por importe de 1.376.278 € que imputó a resultados del ejercicio 2008; y un mayor importe del patrimonio neto por 1.593.721,86 €.

Como se razona por el TEAC en la contabilización " no existe el reconocimiento del nacimiento de ninguna obligación de cara a terceros". De hecho, la propia sociedad entendió que el beneficio obtenido con la operación fue de 2.970.000 €, por lo que procedió " a practicar un ajuste fiscal positivo sobre el resultado contable de 2008 para incluir en la base imponible esa diferencia, contabilizada como mayor patrimonio neto por importe de 1.593.721,86 €".

D. Una vez que hemos descrito la finalidad buscada con el contrato podamos ya centrarnos en la corrección de la actuación inspectora.

La tesis de la Inspección, asumida en el Acuerdo de liquidación y en la Resolución del TEAC, es que no estamos ante un contrato de compraventa, pues el precio pactado de 1 € es simbólico y no podemos estar ante un contrato de compraventa porque no se entrega dinero a cambio del inmueble. Se razona, además, que los pasivos laborales asumidos no son tales, sino mera "contingencias", pues no se sabe si se realizarán o no en el futuro. Añadiendo que los trabajadores que pasan a prestar sus servicios en ALYMOSA lo hacen fuera del ámbito del art 44 del ET -extremo este último que nadie discute-.

Para la inspección a lo que se comprometió ALYMOSA fue a realizar una obligación de hacer, consistente en ofrecer un contrato de trabajo a trabajadores de CABLERIAS, aceptando un total de 58 en el periodo que fue desde la firma de la escritura al 1 de enero de 2009 -cláusula 3.2 del contrato privado-.

Entiende que la permuta puede ser de cosas como de derechos. Y sostiene, que, no tratándose el supuesto de autos de una permuta, si se ha producido un intercambio por el cual una empresa entrega una cosa y la otra presta un servicio, que califica de " contrato innominado do ut facias...que podría ser asimilable, sin serlo estrictu sensu, a una permuta".

La consecuencia de ello es que la Inspección, como hemos dicho, entiende aplicable la norma de valoración del art 15.2 del TRLIS y ordena por ello una valoración de los inmuebles transmitidos que efectúa VALMESA, fijando su valor de mercado en 4.220.683,98 €.

Razonando que, " debe declararse que en este supuesto todo el valor atribuido a la nave adquirida se integra en la base imponible, sin minoración alguna, ya que en este operación no existe propiamente ningún elemento entregado en concepto de contraprestación por adquisición de la nave, puesto que el sujeto pasivo tan sólo se obliga a la prestación de un servicio, consistente en la obligación de contratar a 58 trabajadores de la entidad que transmite para incorporarlos a su plantilla, lo que realmente no supone ningún coste presente para el mismo, puesto que no tiene que asumir ninguna obligación laboral o deuda pendiente contraída a dichos trabajadores, más allá de las contingencias que pudieran surgir en el futuro en caso de despido improcedente que no pueden tenerse en cuenta por no constituir un verdadero pasivo, ni siquiera probable".

F. En opinión de la Sala:

1. Para resolver adecuadamente el litigio, debemos comenzar por indicar cuales son las pautas jurídicas que, en general, rigen la valoración.

Cuando la operación económica es realizada entre " partes independientes", salvo anomalía (simulación, abuso, etc.) hay que estar al precio pactado por las partes. Es decir, el valor de lo adquirido coincide con su precio de adquisición.

La ley no exige que el valor de la cosa vendida se corresponda exactamente con el precio de adquisición. En efecto, en nuestro sistema jurídico rige el principio *tantum valet res quantum vendi potest*, siendo por lo tanto las partes las que fijan el valor de lo que intercambian.

Así, la STS (Civil) de 19 de abril de 1990 , afirma que " el principio del enriquecimiento injusto no es aplicable al contrato de compraventa, por estar excluida de nuestro ordenamiento jurídico la regla del precio justo, al no estimarse indispensable la existencia de exacta adecuación entre el precio pactado y el verdadero valor de la cosa enajenada". Lógicamente sin perjuicio de lo que pueda acordarse en supuestos de simulación o aquellos en los que existe un vicio de consentimiento. Pero, de no ser así, aunque el valor de la cosa transmitida pueda ser superior a lo entregado en contrapartida hay que respetar lo acordado por las partes.

Esta autonomía de la voluntad puede colisionar en ocasiones con intereses de naturaleza fiscal, siendo posible que el legislador establezca mecanismos que, a los meros efectos fiscales, permitan tener en cuenta un valor distinto al establecido por las partes. Pero para que esto sucede es preciso que exista un título habilitante que permita a la Administración separarse de lo que es la regla general.

En este caso, la Administración acude a lo establecido en el art. 15.2.d) que dispone " se valorarán por su valor normal de mercado...los adquiridos por permuta".

Lo que nos lleva a analizar si el contrato pactado puede ser calificado como permuta y, por lo tanto, opera la excepción a la regla general.

2. No estamos ante un contrato de permuta. De hecho, la propia Inspección así lo termina por reconocer, si bien mantiene que estamos ante una figura "asimilable" a una permuta.

El art. 1538 del CC define la permuta como el contrato por el cual " cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra". Como sostiene la doctrina lo que caracteriza este contrato es el intercambio in natura. Debiéndose entenderse el término "cosa" en sentido jurídico y siendo por lo tanto susceptibles de intercambio tanto las cosas, en sentido estricto, como los derechos.

En el caso de autos no puede sostenerse que existe una entrega recíproca de cosas. En efecto, una de las partes entrega una cosa -el inmueble-, pero la otra no se compromete a realizar una entrega, sino a realizar una prestación de hacer: ofrecer un nuevo contrato de trabajo con determinadas condiciones a los trabajadores de la empresa transmisora del inmueble y, además, responder de las reclamaciones de naturaleza laboral o de seguridad social que estos trabajadores pudieran ejercitar contra CABLERIAS/VALERO CABLEADO y VALEO.

La permuta supone que las partes se transmiten recíprocamente la titularidad de las cosas permutadas, siendo este elemento esencial, pues constituye el núcleo causal del contrato. Indicando la jurisprudencia que lo esencial es que se produzca un intercambio " *do ut des*", pero nunca la jurisprudencia ha calificado como tal un supuesto de " *do ut facias*" - STS (Civil) de 14 de diciembre de 1992 (Rec. 2040/1990) y 12 de abril de 1993 (Rec 2835/1990)-. Precisamente, lo que justifica que algunas figuras atípicas, como la entrega de un solar al empresario promotor para que construya un edificio y entregue parte del inmueble construido al dueño inicial del solar es que, finalmente, se produce un intercambio *do ut des*.

Pues bien, tanto el TEAC como la Inspección afirman -vgr. p. 13 del acta de disconformidad- que estamos ante un contrato atípico, de *do ut facias*, lo que implica que no podemos estar ni ante una permuta ni ante un contrato " asimilable a la permuta".

3. Lo expuesto bastaría para estimar el motivo, pues la Administración se ha separado de la pauta general sin tener habilitación para ello. No obstante, la Sala cree conveniente pronunciarse sobre los argumentos dados por el TEAC para justificar su decisión.

a. Se dice que no consta que el euro pactado como precio conste contabilizado. Pero este hecho, en nuestra opinión anecdótico, nada implica, máxime cuando consta en la escritura pública que se otorga carta de pago.

b. Como se indica en la p. 9 el beneficio obtenido y declarado por dicha operación " coincidía con el valor íntegramente atribuido al inmueble adquirido, por importe de 2.970.000 €". Es decir, que, contablemente, " no existe el reconocimiento del nacimiento de obligación de cara a terceros" -p.9-.

Pero esta forma de proceder obedece a la estructura de lo pactado.
En efecto, a lo que se comprometió la recurrente fue a dos cosas:

-En primer lugar, a realizar una oferta contractual a determinados trabajadores de la empresa con determinadas condiciones -no disminución de sus retribuciones y respeto de su antigüedad a efectos indemnizatorios-. Lo trabajadores, libremente, podían aceptar o no la oferta. La consecuencia de la aceptación era que CABLERIAS/VALERO CABLEADO no los despedirían, pues abandonaban voluntariamente su trabajo por la nueva oferta, ahorrándose así aquella el coste que ello suponía o podría suponer.

La consecuencia práctica de lo anterior sería que VIZA, en caso de despedir a uno de estos trabajadores, tendría que pagar una indemnización en la que podría diferenciarse entre aquella parte que se generó antes de la suscripción del contrato con VIZA y aquella otra que se generó ya vigente el contrato con VIZA. Esta parte del "coste" o precio si puede cuantificarse y así lo hizo la empresa, ascendiendo la cantidad a fecha de 1 de junio de 2008 a 1.593.721,85 €. No consta que la Administración haya rebatido dicho cálculo.

Lo que ocurre es que este sobrecoste indemnizatorio asumido no se hace efectivo mientras VIZA no despida a algún trabajador. De hecho, según se indica en la Resolución del TEAC- p. 11- no se ha despedido a ninguno y, por lo tanto, a fecha del acta, la asunción de los trabajadores no se había materializado sobrecoste alguno para la empresa.

Dice la Inspección que dicha "carga indemnizatoria" sería una contingencia. Y, en nuestra opinión es cierto, pero la empresa nunca ha pretendido deducirse dicho gasto que no puede ser calificado como provisión.

-Pero, en segundo lugar, también asume el coste de las reclamaciones de los trabajadores y de las responsabilidades en materia de Seguridad Social, como hemos visto, que pudiesen tener o tuviesen relación con los trabajadores que han pasado a prestar servicios en VIZA. Posibilidad que sin duda alguna es real como se infiere, entre otras, de la STSJ de Galicia de 29 de enero de 2013 (Rec. 956/2010), como antes indicamos.

En este caso, la responsabilidad sólo puede exigirse cuando en el ámbito de la relación laboral anterior surjan obligaciones en materia laboral o de seguridad social, lo que no puede saberse ni cuantificarse hasta que dicha responsabilidad se materialice. No obstante, las partes valoraron que esta posible responsabilidad sumada a la anterior podría rondar la suma de 2.970.000 €.

En ambos casos, los elementos para la cuantificación de la deuda se describen de forma suficiente. En el primer supuesto porque puede calcularse el coste asumido teniendo en cuenta el salario y la antigüedad del trabajador en el momento en que entra a prestar servicios en VIZA. Y en el segundo, porque la reclamación del trabajador o de Seguridad Social, en su caso, cuando se materialice, necesariamente se traducirá en una cantidad. Lo que ocurre es que, tanto en uno como en otro caso, la efectiva materialización es aleatoria en el sentido indicado por el art. 1790 del CC, pues la materialización de la obligación dependerá de " un acontecimiento incierto o que ha de ocurrir en tiempo indeterminado".

Pero eso no quiere decir que no exista y que, llegado el momento, pudiese cuantificarse. CABLERIAS/VALERO CABLEADO no traspaso el inmueble a título lucrativo a VIZA. Lo hizo porque le traslado lo que las partes decidieron llamar un "pasivo laboral". Las partes estuvieron de acuerdo en cuantificar la asunción de dicho pasivo y al no concurrir regla que habilite a la Administración separarse del "precio" acordado, debe estarse al mismo.

En todo caso, aunque ya no resulta relevante, la Sala coincide con la Administración al entender que realmente, estamos ante un contrato atípico. Todo ello sin perjuicio de que lo esencial para resolver este litigio es que hay que respetar el precio pactado entre partes independientes, lo que la Administración sólo puede corregir cuando existe norma que le habilita y en este caso el título invocado por la Administración no nos parece que ampare su conducta.

El motivo se estima, lo que implica que no es necesario analizar el segundo motivo.

Tercero. Sobre la deducción por I+D en el Proyecto empresarial B9.

A. La Inspección centra su análisis en la deducción por I+D del proyecto empresarial denominado B9. En la p. 14 del acta de disconformidad se describen las deducciones realizadas por tal proyecto en los ejercicios 2004 a 2008.

El proyecto B9 es un proyecto de ingeniería y de fabricación industrial de armaduras de asientos delanteros y traseros del vehículo Citroen Berlingo y luego también del Citroen Partner, en el que sólo una parte del mismo incluye actividades de I+D. Indica la Inspección que si bien el proyecto empresarial y el proyecto I+D son independientes " ambos coexisten, pues junto al proyecto de ingeniería se realiza simultáneamente un proyecto de I+D, de modo que habrá gastos comunes que simultáneamente formen parte de ambos proyectos. Normalmente los gastos de I+D serán también gastos afectos al proyecto de ingeniería con algunas excepciones, como sucede por ejemplo con los gastos de estructura afectos a I+D que no forman parte del proyecto empresarial pero si del proyecto de I+D" -p. 14 y 15 del acta de disconformidad-.

El proyecto de I+D B9 es un proyecto de desarrollo tecnológico, con el objetivo de crear una armadura asiento delantero del copiloto, de un vehículo industrial, compuesto por dos plazas y que aportaría como principales novedades una serie de funcionalidades cinemáticas de ambas plazas.

En la diligencia 23 el responsable de Alma Consulting Group España SL, que asesoró al interesado en esta materia de I+D, precisó que " si bien reconocía que dichas funcionalidades ya existían en el mercado incorporadas a los vehículos turismo (como son el concreto las posiciones planche, cinema y cofre de seguridad), en cambio la de reposacodos no existía en los turismos y se incorporó como novedad objetiva al vehículo industrial". La concreta novedad tecnológica se resume en la p. 15 del acta de disconformidad.

La extensión temporal del proyecto, según la recurrente, debía abarcar el periodo 22 de octubre de 2004 a 31 de diciembre de 2008. En Memoria de 2008 consta que se consideró cerrado el proyecto y se pasó a realizar " las fabricaciones en serie de las armaduras diseñadas".

Es en este punto donde se materializa la discrepancia entre la Inspección y la parte demandante, pues a juicio de aquella " el interesado ha extendido de forma incomprensible el proyecto de I+D a la fase de producción se preseries y series".

Consta en la p. 16 del acta de disconformidad que " Viza Automoción SA ha iniciado la producción de las armaduras de asientos del proyecto B9 a principios del año 2007, en la modalidad de preseries fundamentalmente pero también alguna serie ya desde el mes de julio de 2007 de manera que a principios de 2008 (enero/08) se produce la fecha oficial del arranque del proyecto con el lanzamiento en serie de producción convenida con el cliente....En este sentido, se incorpora como anexo a la diligencia nº 13, doc. 18, una hoja aportada por el interesado que relaciona los pedidos de producción de armaduras". De la misma se infiere que el primer pedido de preserie tiene fecha de 19 de enero de 2007 y los pedidos de series se inician el 27 de julio de 2007 y 11 de septiembre de 2007, tramitándose sucesivos pedidos en 2008 -p.16 del acta de disconformidad-.

En la diligencia nº. 14 se manifestó que: " la producción de preseries se corresponde a la fabricación de armaduras homologadas por el fabricante de vehículos....que se van a instalar en los mismos, tan homologadas como los son las armaduras que luego se fabrican en serie, sin que dicho periodo temporal se preseries pueda identificarse como una fase de pruebas, sino que es una producción ya definitiva de armaduras que se distingue de la fabricación en serie simplemente porque el fabricante de los coches... así se lo indica sin que a los efectos del propio sujeto pasivo tenga más transcendencia" -p.16-.

En el documento 26 -diligencia 14- se dice que: " La fabricación de pieza preserie se realiza con todos los medios de producción ya terminados y puestos a punto, siendo servidas al Cliente bajo Pedidos Cerrados por un número determinado de pieza y a un precio normalmente superior al posterior de serie. La finalidad de estos pedidos viene marcada por la necesidad del cliente de estas piezas para la adecuación de sus ritmos y cadencia de fabricación a los requerimientos del proyecto. Una vez obtenida la validación definitiva del Cliente, para la cual puede haber pequeñas modificaciones en los medios de producción acordados con él, éste no hace llegar un pedido abierto para pieza serie, con los requerimientos y precios definitivos establecidos, salvo ulteriores evoluciones del producto en periodos de producción".

En suma, la Inspección entiende que " el interesado ha hecho coincidir en el tiempo el proyecto empresarial o de ingeniería con el proyecto de I+D asociado, extendiendo ambos hasta la finalización del año 2008".

En consecuencia, se afirma que no procedían las deducciones por I+D de los ejercicios 2007 y 2008 por importe de 323.182,03 € y 195.696,93 € -el alcance concreto de la regularización que afecta al ejercicio 2009, se describe en las p. 18 y 19 del acta-.

B. La sociedad recurrente afirma que es posible realizar actividades de I+D después de las preseries y de las series, lo que denomina "I+D retroactiva". El núcleo de la argumentación de la demandante se apoya en el dictamen de Alma Consulting Group -documento 29 de la demanda-. Dicho dictamen fue valorado por el TEAC en

la p. 32 afirmando, en lo que ahora nos interesa, que los documentos aportados en francés sobre ensayos realizado en el centro tecnológico de automoción de Galicia.. acrediten " la naturaleza" de los gastos en relación con dicho proyecto.

Lo que ha sostenido tanto la Inspección como el TEAC es que, una vez ensayado el prototipo y realizada la validación y acreditación del producto, se realizaron las preseries y series comercializando el producto y, por lo tanto, desde entonces no existió I+D. Por lo tanto, no niega la Administración que se realizasen gastos en relación con el producto objeto de comercialización en la fase de preserie y serie, lo que está diciendo es que el prototipo ya estaba creado y evaluado y que, por lo tanto, no existía I+D, sino gastos, en todo caso, encuadrables en el proyecto de ingeniería.

En opinión de la Sala esta conclusión es correcta. En efecto, en la diligencia 14 consta que " la producción de preseries corresponde a la fabricación de armaduras homologadas por el fabricante de los vehículos". Es decir, el prototipo ya había sido " ensayado" y realizadas las " pruebas de validación y acreditación del producto", de ahí que se pasase a su fabricación y comercialización.

Es cierto que en el punto 2.58 del Manual de Frascati (OCDE) se dice que: " Una vez que un nuevo producto o proceso haya generado unidades de producción, pueden aparecer todavía problemas técnicos que es necesario resolver y algunos de ellos pueden requerir I+D. Esta I+D "retroactiva" debe incluirse como I+D". Y también lo es que la STS de 27 de febrero de 2017 (Rec. 3569/2015), invita a acudir a dicho Manual para determinar el alcance de la regulación de I+D.

Ahora bien, siendo cierto que, en alguna ocasión, pueden aparecer problemas técnicos que para su solución exijan realizar actividades de I+D, no lo es menos que la detección y solución de fallos que pueda tener el producto no deben considerarse como I+D, salvo que expresamente se acredite que para resolver el problema ha generado una " mejora sustancial de materiales, productos,...". Por eso la Resolución de la DGT V0074/02, de 27 de diciembre, afirma con razón, que " las etapas denominadas como ingeniería de producción, industrialización y preseries, deben excluirse del desarrollo a efectos de la deducción ya que constituyen fases iniciales de la producción competitiva o comercial".

Pues bien, en este caso, como se indicó al resolver el recurso de reposición -p.6-, " una vez obtenida la validación definitiva del cliente...nos hace llegar un pedido abierto para piezas serie, con los requerimientos y precios definitivos establecidos, salvo ulteriores evoluciones del producto en el periodo de producción" y hay que entender que la innovación buscada ya estaba generada. Lo que pretende la empresa es sostener que la I+D se mantiene hasta el " cierre del proyecto de ingeniería en curso", el cual se mantiene abierto hasta que " los medios de producción alcanzan un nivel suficiente de calidad y cadencia y las intervenciones y modificaciones sobre los mismos ya no son significativas. El hecho de que se entreguen piezas conformes y homologados no significa que los medios de producción no necesiten ajustes para su completa adecuación". Pero estos ajustes, no constituyen I+D y por eso, con acierto, se dice que " estas actuaciones, posteriores a la fabricación del prototipo, deben considerarse propias de la fase de producción". Esta fue la razón por la cual la Resolución resolviendo la reposición estimó que debía confirmarse la propuesta de la Inspección.

La Sala, como el TEAC ha procedido a la lectura del informe -documento 29- de la demanda y entiende tras su lectura que la Administración tiene razón cuando sostiene que no estamos ante I+D, de hecho, no se indica, salvo mejor lectura, cuando es la innovación tecnológica sustancial obtenida, sino que se trata de pruebas relativas a ajustes en el prototipo ya obtenido y comercializado -vgr. vibraciones detectadas, etc-. Lo buscado con el proyecto I+D era la funcionalidad "reposacodos" en los términos descritos en la p. 15 del acta y esta funcionalidad ya se había conseguido cuando se iniciaron las preseries al margen de que pudiese necesitar ajustes. Por ello el TEAC afirma que los gastos no tienen la " naturaleza" de gastos de I+D. Como se dice en la p. 39 de la Resolución del TEAC, el informa aportado no acredita " "que los de I+D...son gastos de dicha naturaleza y no gastos de desarrollo técnico del producto, ya que no existe un análisis minucioso y motivado sobre el por qué dichos gastos deben ser considerados como gastos de I+D retroactivos y no gastos experimentales de producción...".

Por lo demás, en contra de lo que se sostiene en la demanda, la Sala no cree que el TEAC se haya excedido en su función, pues de conformidad con lo establecido en el art. 239.2 de la LGT, el TEAC tiene obligación de resolver " todas las cuestiones que se susciten en el expediente, haya sido o no planteadas por los interesados". Pero es que, además, si se lee el escrito de recurso presentado ante el TEAC se puede observar como la recurrente sostuvo que las actividades realizadas constituían I+D, por lo que no cabe reprochar al TEAC que examinase dicho extremo y concluyese que no era así.

El motivo se desestima.

Cuarto. *Sobre la infravaloración del inmovilizado resultante del Proyecto B9.*

A. El denominado proyecto B9 tiene por objeto " la obtención -diseño y fabricación- de los medios de producción necesarios para ser capaces de fabricar un producto (en este caso las armaduras de asiento de un determinado vehículo...) con las especificaciones y requerimientos...que previamente se han pacto con el cliente" - p.21 del acta de disconformidad-. Entendiéndose cerrado el proyecto cuando los medios de producción alcanzan un nivel suficiente de calidad y cadencia. Lo que se ha materializado en el periodo 2005 a 2008.

Durante este periodo el obligado tributario ha ido registrando en su contabilidad todos los gastos relativos al proyecto B9 -compra de materiales, compra de maquinaria, adquisición de servicios exteriores y gastos de personas propio y subcontratado-, para proceder al finalizar cada uno de esos ejercicios a su activación en la cuenta de existencias en curso en espera del cierre definitivo del proyecto -p.22 del acta de disconformidad-. Como indica la Inspección, de no hacerlo así " se verían afectados los resultados de la empresa registrando unas pérdidas en cada uno de esos ejercicios que carecerían de toda realidad patrimonial, ya que no olvidemos que la empresa está diseñando y fabricando sus propios medios de producción que formarán parte de su activo".

Debe tenerse en cuenta, además, que en el proyecto B9 se acordó que el cliente asumiese la financiación de una parte del coste del proyecto mediante la venta al mismo de una parte del utillaje fabricado por la empresa. En el caso que nos ocupa los "troqueles" elaborados por la empresa. Las cantidades cobradas por este concepto se registran como "anticipos de clientes" y se imputan a ingresos por ventas cuando se produce el cierre del proyecto.

Cuando se produce el cierre del proyecto, la empresa procede a aplicar el coste acumulado en el proyecto hasta ese momento, neto del importe recuperado por la venta del utillaje al cliente, entre las diferentes aplicaciones del mismo que son básicamente los distintos tipos de inmovilizado que resultan del proyecto: a.- Inmovilizado material o intangible (que incorpora todos los gastos de I+D imputables al proyecto B9); b.- inmovilizado material (denominados activos fijos universales B9 por contraposición a los específicos); c.- elementos específicos o arandelas (son elementos del inmovilizado que se utilizan específicamente en el proceso productivo resultante del proyecto, que a diferencia de otro tipo de utillaje específico no se transmiten al cliente, sino que quedan en poder de VIZA); d.- otro inmovilizado material (se obtiene por diferencias entre todos los gastos y compras activados no recuperados del proyecto B9 y el valor imputado a los activos del inmovilizado descrito) -p. 22 y 23 del acta de disconformidad-.

Todas estas activaciones en el inmovilizado se realizan al cierre del proyecto, utilizando las cuentas 730 y 731, denominadas " trabajos realizados para el inmovilizado", que con cuentas de ingresos compensadoras de los gastos realizados por la empresa para su inmovilizado material o inmaterial, así como la cuenta 710 de " variación de existencias" que con la misma finalidad se utiliza para activar los elementos específicos o arandelas.

En las p. 23 a 25 se describen con detalle las activaciones realizadas.

La discrepancia que mantienen la Inspección y la empresa es la siguiente: Lo que hace la empresa, como hemos visto, es calcular el coste total de proyecto que asciende a 17.419.575,88 €. Luego calcula las ventas realizadas al cliente y que suponen la recuperación de parte de lo invertido. Aquí incluye las ventas de desarrollo y utillaje (9.113.984,62 €) y las ventas de utillaje de prototipos B9 (48.309,81€). El problema es que también incluye las ventas de preseries por suma de 551.744,52 €.

La Inspección razona que " esta inclusión de las ventas de las preseries es absolutamente ajena a cualquier recuperación de la inversión en inmovilizado, pues se trata de ventas de producto -de esas primeras piezas fabricadas en preserie- y no de ventas de utillaje" -p. 25 del acta de disconformidad-. La consecuencia de esta contabilización es que al incrementar los ingresos por la venta detrae cantidades que se debieron activar como inmovilizado.

En consecuencia, la Inspección procede a realizar la correspondiente corrección, si bien, paralelamente, reconoce una amortización adicional sobre el incremento de valor del inmovilizado.

B. El recurrente realizó una pericial que se corresponde con los documentos 34 y 35 de la demanda. En nuestra opinión, siempre con el respeto que merece el parecer del perito, dicho informe no desvirtúa lo razonado por la Administración.

Recuérdese que según reconoció la empresa demandada a lo largo de la Inspección en la diligencia nº. 14: " la producción de preseries se corresponde a la fabricación de armaduras homologadas por el fabricante de vehículos....que se van a instalar en los mismos, tan homologadas como los son las armaduras que luego se fabrican en serie, sin que dicho periodo temporal se preseries pueda identificarse como una fase de pruebas, sino que es una producción ya definitiva de armaduras que se distingue de la fabricación en serie simplemente porque el fabricante de los coches... así se lo indica sin que a los efectos del propio sujeto pasivo tenga más transcendencia". Es decir, se está vendiendo el producto, no utillaje.

En este sentido tiene razón la Inspección cuando razona que " la cancelación de dichas ventas de preseries a través de la cuenta de anticipos de clientes supuso excluir de tributación el ingreso (paralelo al coste) que debió recogerse previamente en la cuenta del grupo 7, de trabajos realizados por la empresa. Entendemos que la consideración de las cuentas de explotación resulta fundamental, a diferencia de la opinión del perito, ya que no podemos olvidar que la base imponible del impuesto sobre sociedades parte de la cuenta de resultados que refleja la contabilidad de las empresas".

Y como razona el TEAC -p.39- " no cabe que mediante la contabilización realizada por el obligado se disminuya el importe del inmovilizado material que debía ser objeto de activación consiguiendo de dicha manera la neutralización de los ingresos obtenidos por la venta de preseries y por tanto la tributación de los ingresos obtenidos por dichas ventas. El obligado con sus alegaciones no desvirtúa la conclusión de la Inspección de que con la contabilización realizada por éste no se ha tributado por la venta de las referidas preseries (que debe ser considerada como venta de producto y no de utillaje), ya que con la contabilización realizada resulta neutralizada a la hora de calcular la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio".

El motivo se desestima.

Quinto. *Sobre el exceso de la amortización contabilizada del inmovilizado específico del Proyecto B9.*

A. La sociedad denomina indistintamente como arandelas o inmovilizado específico al mismo tipo de inmovilizado. La descripción concreta de la cuantía de este inmovilizado puede verse en las p. 24 y 27 del informe de disconformidad.

Como indicó el propio contribuyente - diligencia nº 13-, " parte del coste de los elementos específicos que no se transmite al cliente y cuyo coste se recupera durante los primeros años de producción en serie, se contabilizan como variación de existencias y quedan en el activo del balance....Estas partidas se eliminarán en función de la producción de piezas vendida con respecto al número de piezas que se estima que se van a producir durante el periodo acordado".

La Inspección indica que la contabilización realizada como "existencias de productos en curso" no es correcta pues " se incluyen elementos de producción específicos del proceso productivo del proyecto B9...que son propiedad del obligado tributario, y que, a diferencia de otros...no se transmite al cliente" -p.35 del acta de disconformidad-. Indicando que " la característica específica de este inmovilizado, a diferencia del resto, reside en que es financiado por el cliente de una forma especial, mediante el establecimiento de un recargo sobre el precio de cada pieza vendida durante el periodo acordado". Estos elementos " afectan especialmente a proyectos de fabricación....se amortizan en función de la producción obtenida en cada ejercicio respecto de la prevista inicialmente durante los ejercicios de fabricación programados" -la forma de amortización se describe con más detalle en la p. 28 del acta de disconformidad-.

La Inspección entiende que " el obligado tributario ha imputado a resultados el coste de la inversión en el inmovilizado específico durante el periodo de 3 o 4 años, según los casos, que es el previsto para su recuperación financiera por el cliente, en lugar de hacerlo mediante la amortización técnica del mismo, conforme a su naturaleza como verdadero inmovilizado y no como existencia en curso, calificación de todo punto de vista improcedente pues dichos elementos no son objeto de venta al cliente, como sucede con otro tipo de utillaje. Por esa razón, procede amortizar el inmovilizado en cuestión, respetando en este punto el criterio de amortización que viene aplicando el propio obligado tributario con este tipo de inmovilizado, afecto específicamente a los distintos proyectos de ingeniería que acomete, consistente en amortizar la inversión en función de las unidades producidas en relación a los totales que se prevén fabricar durante todo el periodo pactado de suministro al cliente, y no del más reducido durante el que se prevé la recuperación financiera".

Lo que se traduce en la minoración de las amortizaciones en los términos que se describen en la p. 29 del acta de disconformidad.

B. De nuevo, la recurrente se basa en los informes periciales antes descrito. Ahora bien, lo esencial se determinar si como afirma la Administración se transmite o no la propiedad y, en nuestra opinión, en contra de lo que se dice en el dictamen, la propiedad sólo se adquirirá por FAURECIA previo pago de la totalidad de las arandelas fabricadas. En la p. 7 de la Resolución resolviendo la reposición se transcribe la cláusula 7.2 que regula la adquisición de la "propiété", la cual indica que el pago por FAURECIA es "condición necesaria para acceder a la propiedad integral". Por lo tanto, como sostiene la Administración el cliente ha pagado la exclusividad plena del uso de las piezas fabricadas que continúan siendo de propiedad de la demandante hasta el pago de la totalidad de las arandelas fabricadas y, por lo tanto, constituyen "inmovilizado intangible" y como tal debe ser amortizado en la forma indicada por la Administración. De hecho, de no abonarse en su totalidad, continuarían siendo de propiedad de la entidad demandante, que se reserva la propiedad hasta el completo pago.

Por lo tanto, como afirma el TEAC, "frente a los argumentos del obligado tributario sobre la interpretación de la cláusula de transferencia de la propiedad de las arandelas, parece claro que no se adquiere la propiedad de la misma por el cliente FAURECIA sino desde el momento en que se realice el pago completo de estas y al no haberse realizado aún dicho pago la propiedad de las mismas sigue siendo de VIZA GECA SL. Parece asimismo lógico el criterio de la Inspección de que dicho inmovilizado debe ser amortizado siguiendo el criterio aplicado por la empresa para el resto de inmovilizado afecto a los proyectos de ingeniería en función de las unidades producidas en relación a las unidades totales que se prevén fabricar durante todo el periodo pactado de suministro al cliente".

No obstante, plantea el recurrente el juego de la libertad de amortización que es rechazado por el TEAC al entender que estamos ante una "pretensión nueva".

Sostiene la demandante que, si se considera inmovilizado intangible las "arandelas", procedería aplicar la libertad de amortización, en la medida en que sostiene la recurrente que le resultaría más beneficioso. Lo cual, en principio, sería posible, pues estamos ante un inmovilizado intangible, pues conforme al art. 11.2.c) del TRLIS podrá amortizarse libremente, "los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo".

La consecuencia del juego de la libertad de amortización sería que el contribuyente puede decidir libremente, dentro de la vida útil del bien y sin sobrepasar el valor amortizable, en cada ejercicio, la cuantía de la amortización fiscal, superior a la contable, inferior a la contable o hasta no amortizar en un determinado ejercicio.

El juego de la libertad de amortización neutralizaría la regularización efectuada por este concepto. Pues bien, el único argumento que da el TEAC para eludir su aplicación es que estamos ante una pretensión nueva, pues nada se dijo sobre la misma ante la Inspección, ni en el recurso de reposición. Pero como explicaremos en el siguiente motivo esta argumentación no casa con la tendencia de la más reciente jurisprudencia.

El motivo se estima.

Sexto. *Sobre la rectificación de las liquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010 y la alegación de libertad de amortización.*

A. Como ya hemos dicho, sostiene la demandante que, si se considera inmovilizado intangible las "arandelas", procedería aplicar la libertad de amortización, en la medida en que sostiene la recurrente que le resultaría más beneficioso y neutralizaría la regularización practicada por tal concepto.

También sostiene, en segundo lugar, que se debe modificar la liquidación del ejercicio 2010, ya que al efectuarse un ajuste positivo de 551.744,52 € incrementando el importe del inmovilizado resultante del proyecto B9, se realizó un ajuste negativo en los ejercicios 2008 y 2009, en concepto de amortización adicional sobre el referido incremento de valor del inmovilizados, sin embargo, no se hizo el mismo ajuste en relación con el ejercicio 2010.

Por último, este punto es ligeramente más complejo, consta que la Inspección consta que inicialmente las actuaciones inspectoras tuvieron por objeto los ejercicios 2008 y 2009. Sin embargo, ulteriormente, se acordó la ampliación parcial al periodo 2010, "limitándose a regularizar las consecuencias derivadas de las actuaciones de comprobación en curso en lo relativo a la compensación de bases negativas de los periodos anteriores" -p. 3 del informe de disconformidad-.

La regularización de la Inspección en relación con las BINs puede verse en la p. 30 del acta de disconformidad. En concreto, redujo la BIN de 2008 a (-) 1.073.299,22 € (antes era de (-)2.957.924,36 €). Como puede verse la BINs se aplicó íntegramente al ejercicio 2010 por la empresa y lo que ha hecho la Inspección ha sido reducirla, de modo que en lugar de aplicar la cifra de (-)2.957.924,36 €; aplica ahora la de (-) 1.884.625,14 € (cifra se obtiene de la siguiente resta: 2.957.924,63 - 1.073.299,22 €).

El TEAC rechaza lo pretendido argumentando que ni en fase de alegaciones, ni en el recurso de reposición planteó tales cuestiones, por lo que no pueden ahora admitirse en vía de revisión económico-administrativa al ser una "pretensión nueva".

B. Siendo cierto que la Inspección en el acta de disconformidad planteó la regularización en los términos indicados, la recurrente conocía perfectamente el alcance de la regularización y nada alegó, sin que nada le impidiese hacerlo. Si bien, si planteó la cuestión en vía económico-administrativa, otra cosa sería que lo hubiese hecho, por primer vez, en la vía contencioso-administrativa.

En nuestra opinión, no cabe aplicar como hace el TEAC la solución establecida para la vía contencioso-administrativa a la económico-administrativa. Al obedecer el recurso económico-administrativo a una dinámica propia y diferenciada del recurso contencioso-administrativo y tener por ello una regulación exhaustiva y propia de la que debe extraerse la solución adecuada.

En concreto, es el art. 237.1 LGT el que regula la extensión de la revisión en vía económico-administrativa estableciendo que " para la resolución de las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".

Pues bien, las STS de 10 de septiembre de 2018 (Rec. 1246/2017) y 21 de febrero de 2019 (Rec. 1985/2017), o la STS de 6 de octubre de 2016 (Rec. 2870/2015), esta última sentencia es clara al indicar que " la tesis de la recurrida cuando sostiene que entender que la Resolución del Tribunal Económico-administrativo debe ser no sólo congruente con las pretensiones formuladas por las partes y con las alegaciones deducidas para fundamentar la reclamación sino también con lo pretendido por la recurrente en la vía administrativa previa, significaría tanto como extender indebidamente a ésta un concepto que, como el de la congruencia procesal, sólo puede desenvolverse lógicamente en la vía jurisdiccional, aparte de que implicaría, igualmente, un desconocimiento del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que recoge el artículo 24.1 de la Constitución ". Añadiendo que es " el procedimiento de revisión administrativa era la sede adecuada para tomar en consideración tales alegaciones y adecuar el contenido de la liquidación administrativa a lo que debe ser el resultado de la justicia material y no de una interpretación formalista excesiva". Por ello, en la sentencia se reconoce el derecho de la recurrente de poder "acreditar la deducción por doble imposición aplicada incluso aportando nuevas pruebas que no hubieran sido esgrimidas en la fase administrativa". La doctrina del Tribunal Supremo es, por lo tanto, opuesta a la mantenida por el TEAC y sólo admite modulación en caso de abuso o fraude que el TEAC tiene la obligación de razonar.

Recuérdese, por último, que entraba dentro de las facultades del TEAC, en un caso como el de autos, en el que no se están alegando hechos nuevos, solicitar por la vía del art. 236.3 de la LGT informe al órgano que dicó el acto para " aclarar las cuestiones que lo precisen".

Con arreglo a la indicada jurisprudencia, por lo tanto, el motivo se estima, con la consecuencia de que deben acogerse las tres peticiones articuladas por la recurrente, lo que deberá ser tenido en cuenta por la Administración al realizar la nueva liquidación en ejecución de este fallo, pues sólo así se conseguirá una regularización integral se su situación. Principio que impone a la Administración tributaria la obligación de regularizar la situación del obligado tributario " de forma global e incluyendo todos los aspectos favorables y desfavorables al sujeto pasivo", impidiendo una regularización limitada únicamente en " la parte que beneficia a la Administración" - STS de 27 de septiembre de 2010 (Rec. 1559/2007)-.

Séptimo. Sobre la sanción.

A. Aunque se articulan dos motivos, la Sala prefiere resolverlos de forma unitaria.

La inspección sanciona tres conductas: la deducción por I+D en el Proyecto empresarial B9 (Fundamento de Derecho tercero de esta sentencia), la infravaloración del inmovilizado resultante del Proyecto B9 (Fundamento de Derecho cuarto) y sobre el exceso de la amortización contabilizada del inmovilizado específico del Proyecto B9 (Fundamento de Derecho quinto).

Como hemos visto, hemos estimado el recurso en relación con la conducta relativa al exceso de la amortización, lo que implica la anulación de la sanción en este punto. No así en relación con las otras dos conductas imputadas.

En relación con estas últimas, debemos por lo tanto centrarnos en el elemento subjetivo, el cual, como es sabido implica un plus de reprochabilidad en la conducta que la Administración tiene la carga de motivar y justificar de forma individualizada. En cumplimiento de esta carga, la Administración razona que el recurrente:

" a) Por una parte, sin amparo normativo alguno, ha excluido del valor del inmovilizado resultante del proyecto de desarrollo realizado por la empresa una parte del mismo, lo que ha supuesto una minoración de los ingresos del ejercicio 2008 por el mismo importe. La empresa es consciente de que de este modo consigue un ahorro tributario y decide segregarse parte del valor del inmovilizado y calificarlo como productos en curso, argumentando para justificar esa decisión la adopción de un acuerdo con el comprador para recuperar el coste a medio plazo.c) Por otra parte, ha incluido como gasto del proyecto de I+D la fase de producción de preseries y series del nuevo producto resultante, lo que está expresamente prohibido por el artículo 35 TRLIS, existiendo entre la documentación aportada por el interesado copia de los pedidos, relaciones de facturas y copia de las mismas. El contribuyente niega la evidencia e intenta defender que forman parte del desarrollo tecnológico del proceso de producción".

Añadiendo que: " A nuestro juicio, la sociedad, de forma consciente y voluntaria, ha tomado decisiones contrarias a lo dispuesto en la normativa fiscal y contable aplicable al caso; se ha escudado en la complejidad y especificidad del proceso de fabricación para desdibujar la división que existe en todo proceso de fabricación, para hacernos creer que no es inmovilizado lo que sí es y no es fabricación de producto definitivo (en forma de series y preseries) lo que sí es. El contribuyente ha intentado confundir el proyecto de I+D con el proyecto de ingeniería al que iba íntimamente ligado para extender sus efectos en el tiempo de forma indebida. También ha excluido del inmovilizado intangible parte de su valor de forma consciente. Nos encontramos ante una pura cuestión de hecho que queda acreditada con la documentación aportada por el interesado al procedimiento de comprobación. Todas estas circunstancias solamente se pusieron de manifiesto mediante la labor inspectora, sin que hayan sido regularizadas de forma voluntaria por la sociedad".

B. En nuestra opinión, al margen de que se pueda o no compartir el razonamiento la culpabilidad se encuentra razonada en el Acuerdo sancionador. Ahora bien, la materia relativa a I+D es una materia compleja que requiere, en ocasiones, de una interpretación no fácil.

Viene sosteniendo la jurisprudencia, entre otras, en la STS de 3 de diciembre de 1991, 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 (Rec. 8920/1992), " 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". Existiendo 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.

Pues bien, en relación con la conducta relativa a la inclusión como "gasto del proyecto de I+D la fase de producción de preseries y series", en la p. 53 el TEAC reconoce la complejidad de la materia pero razona que toda duda podría haberse evitado con una actuación diligente solicitando " el informe a que alude el apartado 4 del art 33 de la Ley 43/1995 sobre "aplicación e interpretación de la deducción", ni asimismo, tampoco formuló consulta alguna ni solicitó acuerdo previo de valoración de gastos e inversiones".

En nuestra opinión este argumento no puede asumirse, la normativa no impone, sino que faculta al contribuyente para obtener tales informes y no se puede considerar como falta de diligencia el no acudir a dichas vías. Si el propio TEAC reconoce que la recurrente se movió dentro de parámetros interpretativos posibles, basta para entender que no concurre la nota de la culpabilidad, no siendo posible imponer a la recurrente la carga de solicitar un informe a la Administración para eliminar cualquier duda de falta de diligencia.

Sin embargo, la otra conducta si nos parece sancionable, pues las razones dadas por la Administración son sólidas, ya que, como indica el TEAC, el obligado tributario efectuó " una indebida contabilización del

inmovilizado, consiguiendo evitar tributar por los ingresos derivados de la venta de las referidas preseries y asimismo, se aplicó un porcentaje de amortización superior al que procedía sin que exista un apoyo normativo a su forma de proceder, y sin que pueda calificarse su conducta como diligente".

En efecto, mediante dicha conducta, que no tiene base normativa alguna, la recurrente evitó tributar " por la venta de las referidas preseries (que debe ser considerada como venta de producto y no de utillaje)".

El motivo, se estima en parte.

Octavo. Sobre las costas.

Cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. D^a. María Gamazo Trueba en nombre y representación de VIZA GECA SL, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de diciembre de 2016 (Rec. 3876/2013), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho segundo, quinto, sexto y séptimo, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D.MANUEL FERNANDEZ LOMANA-GARCIA 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.