

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079931

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 24 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 288/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. El volumen de operaciones, la tributación como grupo de sociedades y la extensión geográfica internacional son circunstancias que justifican la extensión del plazo.

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC).

Diferencia de fusión. Absorción de una sociedad con patrimonio neto negativo e importantes BIN. La liquidación administrativa limitó la diferencia de fusión a las rentas que hubieran tributado previamente. Esas rentas se estiman en la diferencia entre lo pagado por la absorbente a los accionistas menos las aportaciones de los socios. No es correcta la interpretación de que la tributación efectiva previa solo se exige de las participaciones adquiridas a no residentes, pues se produciría desimposición. **Deducción por doble imposición internacional. Cánones. Convenio con México.** Al tratarse de cánones por derechos de autor, procedentes de México el estado de la fuente no puede retener, por lo que no procede aplicar la deducción por doble imposición. **Convenio con Argentina.** La limitación de la retención del 5% es aplicable al autor o causahabiente, incluyendo en este concepto a los sucesores intervivos. *Resultado de explotación negativo.*

Rentas derivadas de prestación de servicios de asistencia técnica que fueron objeto de retención en la fuente, pero cuyo resultado de explotación es negativo. La base de la deducción es el ingreso menos los gastos, por lo que al ser negativo no corresponde ninguna deducción. *Ajuste positivo de las retenciones soportadas.* El importe retenido en el extranjero que no es objeto de deducción en la cuota puede ser objeto de ajuste, suponiendo su integración en la base imponible. **Deducción por actividades exportadoras.** No procede la deducción por las inversiones en sociedades extranjeras, relacionadas con la gestión de medios de comunicación, a las que se prestan servicios genéricos de asistencia técnica, porque no se trata de exportaciones, sino de expansión internacional del grupo. No procede la aplicación subsidiaria del art. 12.5 Ley IS.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 31, 89 y 90.

Ley 1/2000 (LEC) art. 399.

Convenio de 24 de julio de 1992 (Convenio con México), art. 12.

Convenio de 21 de julio de 1992 (Convenio con Argentina), art. 12.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 31.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 12 y 34.

PONENTE:

Don Manuel Fernandez-Lomana GARCIA

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000288 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01982/2017

Demandante: PROMOTORA DE INFORMACIONES SA

Procurador: JACOBO BORJA RAYÓN

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 N.º :

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 veinticuatro de septiembre de dos mil veinte.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 288/2017, seguido a instancia de PROMOTORA DE INFORMACIONES SA, que comparece representada por el Procurador D. Jacobo Borja Rayón y asistido por Letrado D. José Antonio Fuente García, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017 (RG 5865/13); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 9.523,98 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 4 de abril de 2017, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 2 de octubre de 2017. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 3 de noviembre de 2017.

Tercero.

No se recibió el juicio a prueba. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 30 de julio de 2020 y concluyendo la deliberación el 10 de septiembre 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 TEAC de 12 de enero de 2017 (RG 6865/13), que estimó en parte el recurso económico administrativo interpuesto contra al Acuerdo de liquidación ejercicios 2006, 2007 y 2008 IS; así como el recurso de reposición. Articulándose los siguientes motivos de impugnación:

a.- Prescripción del Derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 al vulnerar el Acuerdo de ampliación el plazo de duración de las actuaciones lo dispuesto en el art. 150 LGT por ausencia de motivación -p.12 a17-.

b.- Determinación de la diferencia de fusión procedente de la inversión de SER en ONA -p. 17 y 18-.

c.- Reducción de la deducción por doble imposición por exceder las retenciones practicadas de los límites previstos en los Convenios para evitar la doble imposición -p.18 a 23-.

d.- Eliminación de la deducción por doble imposición al considerar nulo el impuesto que correspondería pagar en España con base, según la inspección de los tributos, en un criterio que no compartimos: que el resultado de la explotación es negativo -p. 23 a 29-.

e.- Deducción por actividad exportadora -p. 29 a 39-.

f.- Aplicación del criterio de la proporcionalidad en la deducción por actividad exportadora -p. 39 a 41-.

g.- Aplicación subsidiaria del art 12.5 de la Ley 43/1995 -p. 41 y 42-.

Antes de analizar los motivos articulados por la recurrente conviene indicar que esta Sala, en relación con la misma entidad, pero referida a diferentes ejercicios -2003, 2004 y 2005-, dictó la SAN (2ª) 5 de mayo de 2016 (Rec. 386/2012). Esta sentencia, como conocen las partes, es firme al haberse declarado desierto el recurso de casación por Decreto de 22 de noviembre de 2016.

Segundo.

Sobre la prescripción del Derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 al vulnerar el Acuerdo de ampliación el plazo de duración de las actuaciones lo dispuesto en el art. 150 LGT por ausencia de motivación.

A.- El TEAC analiza el motivo en las pp. 6 a 14. Consta que la Inspección tenía por objeto el IS (régimen consolidado) ejercicios 2006, 2007 y 2008; IVA Régimen General 06 a 12/2007; IVA Régimen de Grupo de Entidades 1 a 12/2008; retenciones, ingresos a cuenta, rendimientos de trabajo/profesionales 6/2007 a 12/2008 y retenciones a cuenta imposición no residentes 6/2007 a 12/2008.

La ampliación se solicitó con base a lo siguiente:

1.- El volumen de operaciones declarado por la entidad PROMOTORA DE INFORMACIONES SA, en los periodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente: 2006: 187.588.000 €; 2007: 185.855.000; € 2008: 411.261.000 €. Cifras que superan ampliamente la requerida para la obligación de auditar sus cuentas (art. 203 relacionado con el art. 181.1 b) del TR de la Ley de Sociedades Anónimas y desde 2008: art. 263 relacionado con el art. 257.1 b) del TR de la Ley de Sociedades de Capital).

2.- " Formar parte la entidad del Grupo de Sociedades nº 2/91 en calidad de sociedad dominante Grupo en Régimen de Tributación Consolidada para el que se va a solicitar la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 2006, 2007 y 2008".

3.- "La relación entre ambas comprobaciones determina que la comprobación del I.V.A. y de las retenciones, debe ser realizada en unidad y de forma simultánea con el Impuesto sobre Sociedades" . Tras exponer datos cuantitativos para explicar la dimensión de las actuaciones -p. 2 del Acuerdo de ampliación-, se añade que " se da la circunstancia especial, de que muy frecuentemente la actividad desarrollada por las distintas sociedades dominadas, se canaliza en relación con múltiples servicios comunes al grupo, a través de la sociedad dominante, lo que amplía la problemática inherente a la comprobación, en todos sus impuestos, de la sociedad a la que se dirige la presente comunicación".

"En el ejercicio 2008, PRISA forma parte del grupo de IVA nº 105/2008, formado por 22 sociedades: PRISA, ANTENA 3 RADIO SA, PROMOTORA DE EMISORAS DE T.V. S.A, LOCALIA T.V. DE VALENCIA S.L., UNIÓN RADIO DIGITAL S.A., GRUPO LATINO DE RADIO S.L., TESELA PRODUCCIONES AUDIOVISUALES S.L., SOCIEDAD ESPAÑOLA DE RADIODIFUSIÓN S.L., PRISA DIVISIÓN INMOBILIARIA S.L., DIARIO AS S.L., PROMOTORA GENERAL DE REVISTAS S.A., ESTRUCTURA GRUPO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS S.A., GERENCIA DE MEDIOS S.A., PRISA INNOVA S.L., SOLOMEDIOS S.A., SANTILLANA EDUCACIÓN S.L., SANTILLANA EDICIONES GENERALES S.L., PUNTO DE ELCTURA S.L., CANAL DE EDITORIALES S.A., GRUPO SANTILLANA DE EDICIONES S.L., ITACA S.L., PRISA RADIO S.L".

4.- " Los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria realizada por la entidad se realizan tanto dentro como fuera del ámbito territorial de la sede de este Equipo Nacional de Inspección, a través de sus participaciones en empresas propias o vinculadas":

2006: (grupo fiscal de 75 sociedades) Vinculación directa con las sociedades que se describen en la p. 3 del Acuerdo de ampliación.

2007: (grupo fiscal de 87 sociedades) Vinculación directa con las sociedades que se describen en las pp. 3 y 4 del Acuerdo de ampliación.

2008: (grupo fiscal de 50 sociedades) Vinculación directa con las sociedades que se describen en la p. 4 del Acuerdo de ampliación.

" su vez, determinadas entidades en que participa directamente actúan como holding de otras entidades operativas en los diferentes sectores económicos".

5.- " La extensión geográfica a nivel internacional del Grupo (tanto en América como en Europa) mediante su participación en numerosas entidades que desarrollan diversos tipos de actividades económicas, lo que se refleja en la relevancia de su inmovilizado financiero".

El Acuerdo incorpora, además, el contenido del informe realizado por el Jefe de Equipo en relación con las alegaciones de la recurrente sobre la ampliación -pp. 8 a 14-. La Fundamentación jurídica se encuentra en las pp. 14 a 19. Siendo conveniente indicar que el Acuerdo no se limita a la transcripción del articulado aplicable al caso, sino que, en especial, en las pp. 16 y ss., se exponen con detalle las razones por las que la Administración entiende que en un caso como el de autos concurre la nota de especial complejidad que justifica la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras por doce meses.

B.- En opinión de la Sala debe confirmarse la decisión del TEAC y así lo entendimos en nuestra SAN (2ª) de 5 de mayo de 2016 (Rec. 386/2012).

En dicha sentencia, con carácter general, indicamos que " la Sala considera que, a tenor de la normativa aplicable y de la jurisprudencia sentada al respecto (de la que son buena muestra, entre otras, las STS de 12 de marzo de 2015 (Rec. 4074/2013) y 8 de junio de 2015 (Rec. 1307/2014),.....l a complejidad de las actuaciones está suficientemente motivada en el acuerdo ampliatorio y las razones para la ampliación expresadas en éste se corresponden con la realidad.

En este sentido, apreciamos que dicha ampliación está justificada y es proporcionada a la naturaleza, diversidad e intensidad de las circunstancias concurrentes: se trata de un Grupo en régimen de consolidación fiscal, con un elevado volumen de operaciones, un elevado número de empresas que consolidan (67 sociedades en 2003, 73 en 2004 y 80 en 2005), un elevado número de registros contables y de facturas emitidas y recibidas, con diversidad de actividades económicas, con operaciones de reestructuración empresarial acogidas al régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, con dispersión geográfica a nivel internacional de la actividad realizada por el Grupo y siendo, además, objeto de las actuaciones inspectoras tres ejercicios.

Estos datos, a juicio de la Sala, evidencian por sí solos y sin necesidad de entrar en mayores profundidades argumentales la complejidad de las actuaciones (igual que sucedió en otros recursos interpuestos por la misma entidad, respecto de otros ejercicios, siendo confirmada tal conclusión en las STS de 6 de mayo de 2013 (Rec. 3442/2010) y 20 de junio de 2013 (Rec. 3408/2010) , sin perjuicio de lo cual cabe añadir, además, que una cosa es la coincidencia de las materias analizadas en éste y en otros procedimientos inspectores anteriores y otra bien diferente que, sólo por ello, deba apreciarse la inexistencia de complejidad, pues debe tenerse en cuenta que las circunstancias concurrentes son distintas en unos y otros procedimientos".

Como puede verse las circunstancias del caso que ahora enjuiciamos son muy similares a las tenidas en cuenta en la sentencia que dictamos. Por ello, entiende la Sala que tiene razón el TEAC cuando afirma que " resulta relevante en el caso que nos ocupa que se han realizado actuaciones en relación al IS, IVA y retenciones, que el volumen de operaciones en todos los ejercicios supera ampliamente el requerido para la obligación de auditar cuentas existiendo, además, vinculación directa hasta con 20 sociedades, lo que determina la necesidad de verificar un número elevado de deducciones y de examinar un número elevado de registros. La comprobación no se ha limitado a comprobar los ajustes regularizados, sino que se ha extendido al análisis de todos los ajustes efectuados por el obligado tributario con independencia de que hayan sido o no objeto de regularización".

Por lo demás, el motivo ha sido reiteradamente alegado y desestimado por el TS en varios recursos, tal y como indicamos en la SAN (2ª) de 5 de mayo de 2016 (Rec. 386/2012), siendo conveniente añadir que la STS de 1 de diciembre de 2016 (Rec. 3810/2015), que no pudo tener en cuenta en su día la AN, vuelve a desestimar el recurso de la sociedad demandante.

El motivo se desestima.

Tercero.

Sobre la determinación de la diferencia de fusión procedente de la inversión de SER en ONA.

A.- El TEAC analizó el problema en las pp. 19 a 28. La Inspección, por su parte, expone las razones de su regularización en las pp. 47 y 48 del Acta de disconformidad; en las pp. 27 a 33 del informe de disconformidad; pp. 58 a 68 del Acuerdo de liquidación y pp. 4.y ss. del recurso de reposición.

Son hechos relevantes los siguientes:

1.- ONA CATALANA se constituyó en 1997, esencialmente para la explotación del negocio radiofónico. Poseía una participación de control de diversas sociedades que, a 31 de diciembre de 2005, como veremos serán absorbidas, dicha participación era del 100% a excepción de RADIO LA CERDANYA en la que este porcentaje se alcanzó en el ejercicio 2006. Siendo el coste de adquisición de ésta cartera de 561.714,72 €.

En el año 2005, SER adquiere el capital de ONA CATALANA mediante la adquisición de paquetes accionariales a RADIO AMBIENYE MUSICAL SA y a personas físicas, así como mediante la suscripción de una ampliación de capital el 2 de agosto de 2005.

En concreto:

- el 27 de junio adquiere el 71,42% por 6.000.000 €;

- el 2 de agosto de 2005 suscribe la totalidad de las acciones en la ampliación de capital 570.000 € (950 acciones) y prima de emisión de 5.930.000 €. Pasando a poseer el 85% del capital;

- el 2 de diciembre de 2005 adquiere el 15% restante por 2.863.653 €

Por lo tanto, a 31 de diciembre de 2005 SER es titular del 100% de las participaciones de ONA CATALANA, siendo el coste de adquisición de 15.363.653 €.

2.- La adquisición por parte de SER de la sociedad ONA CATALANA a terceros no vinculados lo es por un precio muy superior al patrimonio neto. De hecho, esta sociedad tenía fondos propios negativos y bases imponibles negativas pendientes de compensar propias y de sus filiales.

3.- El 12 de septiembre de 2007 se produce un proceso de absorción de ONA CATALANA de sus filiales. Y el 30 de octubre de 2007, SER absorbe a ONA CATALANA. La fecha de retroacción contable se fija el 1 de julio de 2007.

Ambas fusiones se acogieron al régimen especial de fusiones del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS (RDL 4/2004).

4.- El obligado tributario:

- a.- Por una parte, SER consignó en su declaración individual del IS ejercicio 2007 como compensación de BINs de periodos anteriores el importe de 21.523.788,33 €. Las BINS se originaron en el Grupo ONA CATALANA y como consecuencia de la fusión sucedió en las mismas SER -art 90 TRLIS-.

El Grupo Fiscal 2/91 en su declaración consolidada del ejercicio 2007, modelo 220 aplicó estas bases negativas por importe de 21.523.788,33 €.

- b.- Calculó una diferencia de fusión de 21.595.455,13 € que imputó al inmovilizado material (2.836.261,00 €) y al fondo de comercio (18.759.194,13 €); siendo la amortización fiscal del fondo de comercio en el ejercicio 2007 de 468.979,85 € (5% de 18.759.194,13 €) y de 937.959,71 € en el ejercicio 2008 (5% de 18.759.194,13 €).

SER calculó la diferencia de fusión por la diferencia entre el coste de adquisición de la participación y los fondos propios existente (negativos). Así:

- el coste de adquisición de las participaciones de 15.925.367,72 € cifra que se obtiene de la suma del coste de adquisición de las participaciones de ONA CATALANA por importe de 15.363.653 € (6.000.000 + 6.500.000 [ampliación de capital] + 2.863.653 €) y el coste de adquisición de las filiales por importe de 561.714,72 € (RADIO LA CERDANYA).

- los fondos propios negativos por un total de 5.670.086,41 €.

Si sumamos las dos cantidades obtenemos la cifra de 21.595.455,13 € calculada como diferencia de fusión.

- c.- La administración, sin embargo, entiende que esta forma de proceder sería contraria a la finalidad de la norma que es eludir la doble imposición. Precisamente por ello, se razona que la tributación efectiva de las transmisiones anteriores "se exige tanto para las sociedades residentes en España como para las no residentes" y añade que "hay que tener en cuenta que lo efectuado por la entidad ha producido una desimposición debido a la aplicación duplicada de las pérdidas" -p. 26 de la Resolución del TEAC-.

En el informe de disconformidad se explica que la fusión de ONA CATALANA generó unas BINs que fueron aplicadas. Explica la Inspección que debiendo estarse a la fecha de retroacción contable -el 1 de julio de 2007-, resulta que los fondos propios a dicha fecha son negativos (-13.178 miles €).

Razonando la Inspección que "puede apreciarse...que el cálculo de la diferencia de fusión efectuado por la entidad o pretendido en las alegaciones presentadas que supone enfrentar el precio de adquisición con los fondos propios a esa fecha (negativos) provoca efectivamente un doble aprovechamiento de pérdidas dado que por una parte SER puede subrogarse en las BINs que tiene ONA y por otra parte, las pérdidas que han dado lugar a esas bases imponibles negativas han reducido el valor del capital de la sociedad hasta el punto de que los fondos propios se tornan negativos por un importe de -13.178 miles € y esos fondos propios negativos son los que permiten aumentar la diferencia de fusión en un importe que nada tiene que ver con el objetivo de evitar la doble imposición perseguido por este artículo".

Sin que la aplicación del art 89.3 TRLIS pueda ser interpretada de forma tal que genere "desimposiciones claras y evidentes".

Llegados a este punto lo que hizo la Inspección, inicialmente, fue "minorar la diferencia de fusión en el importe de las bases imponibles negativas en las que se subroga la SER" -p. 31 del acta de disconformidad-. Sin embargo, la Oficina Técnica consideró más idóneo "limitar su importe [de la diferencia de fusión] a la renta que ha tributado previamente, ya que de esta forma se alcanza plenamente la finalidad perseguida y es lo establecido en el propio precepto para las adquisiciones efectuadas, por ejemplo, a personas físicas o no residentes".

Para calcular la renta que ha podido tributar previamente, la Inspección "ha hecho la estimación más favorable para el obligado tributario y considera que los transmitentes de ONA han tributado por la cuantía máxima posible" -p. 18 de la Resolución del TEAC-. Y establece:

a.- Como precio de transmisión de las acciones por los anteriores accionistas el de 9.425.367,72 €, cifra que se obtiene restando a la cantidad de 15.925.376,72 € [suma del coste de adquisición de las participaciones de ONA CATALANA por importe de 15.363.653 € (6.000.000 + 6.500.000 [ampliación de capital] + 2.863.653 €) y el coste de adquisición de las filiales por importe de 561.714,72 € (RADIO LA CERDANYA)], la cantidad de 6.500.000 correspondiente a la ampliación de capital.

b.- Que las aportaciones a la sociedad de los antiguos accionistas ascendieron a la suma de 8.915.297,57 € [la obtención de esta cantidad se describe con detalle en la p. 18 de la Resolución del TEAC].

Pues bien, si restamos a la primera la segunda cantidad se obtiene la cifra de 510.070,15 €, que es la suma por la que entiende la Inspección que debieron tributar los anteriores socios.

Por lo tanto, para la Inspección "la renta global máxima que ha podido quedar sometida a gravamen con motivo de la transmisión asciende a 510.170,14 €". Entendiendo que "dado que la diferencia de fusión de 510.070,15 €, debe imputarse en su totalidad a bienes inmuebles, en lugar de los 2.836.261,00 € no existe diferencia de fusión asignable al Fondo de Comercio".

Y con claridad en la Resolución del recurso de reposición se indica que "resultando que SER adquiere ONA a sus accionistas previos por 9.925.367,72€ (no tenemos en cuenta la propia ampliación de capital de SER de 6 millones de euros) y que las aportaciones de estos socios son 9.415.297,57€, alegue lo que alegue la sociedad, queda patente que como MAXIMO, la tributación que se ha podido generar en los antiguos accionistas (que es lo que pretende corregir este precepto) es 510.070,15€. Por tanto, el cálculo de la diferencia de fusión realizado por la entidad en la declaración presentada (que eleva dicha cuantía hasta 21.595.454,13€), sin tener en cuenta el límite de que la renta haya tributado previamente en sede de los anteriores titulares de ONA, conduce a situaciones contrarias a la finalidad perseguida por el legislador, ya que se genera de hecho desimposición, inaceptable precisamente en un caso como éste en el que estamos ante una norma cuyo objetivo es evitar doble imposición."

B.- De la lectura de la demanda parece deducirse que los argumentos de la recurrente son dos:

a.- En primer lugar, se basa en una interpretación literal de la norma, sin que la operativa realizada por la Inspección fuese posible hasta la reforma operada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

b.- Se razona, además, que, en todo caso, la diferencia de fusión debió ser de 6.331.015,25 €. La discrepancia parece radicar en los conceptos "reducción prima 2001" por suma de 1.198.605,51 € y ampliación 2005 por suma de 6.500.000 €.

Que tales conceptos no se tuviesen en cuenta lo explica la Administración, sin que la recurrente exponga en contra argumento alguno en su demanda, insistiendo sin embargo en que discrepa, pero sin explicar la razón.

En efecto, en relación con la ampliación de 2005, al resolver el recurso de reposición se explica que: "la ampliación de capital del 2005 fue íntegramente suscrita y desembolsada por SER y dichas acciones no han sido transmitidas sino que en todo momento han pertenecido a SER, resulta obvio decir que tal inversión no debe ser tenida en cuenta a los efectos de determinar la renta que ha podido tributar previamente como consecuencia de una transmisión".

Por otra, en relación con el otro concepto, en la p. 27 de la Resolución del TEAC se razona que "en el año 2001 se efectúa una ampliación de capital por importe de 2.398.606,50 € pero, precisamente, una parte, 1.198.605,51 €, fue con cargo a la prima de emisión. Por ello la Inspección sólo considera como aportaciones de los socios en el año 2001, el importe de 1.200.000 €. Este Tribunal considera correcto no considerar como aportaciones de los socios el importe de la ampliación de capital que se hace con cargo a la prima de emisión ya que no se produce alteración cuantitativa alguna de recursos propios; lo que se produce es una transferencia de una cuenta a otra del pasivo (transformación de reservas en capital), los recursos propios siguen siendo los mismos y lo único que se modifica es la disponibilidad de que gozaba la prima de emisión (reserva)".

Repárese en que el recurso contencioso-administrativo es un recurso de plena jurisdicción, pero también es un recurso de pretensiones. Esto implica que la recurrente cuando no comparte los criterios de los órganos administrativos tiene la carga de exponer mínimamente las razones de su discrepancia, pues la Sala no puede proceder a una revisión de oficio de lo realizado por la Administración, lo que rompería su posición de neutralidad. Lo que debemos hacer es analizar los motivos y razones dadas por la recurrente y la respuesta que a los mismos da la Administración. Cabe, con prudencia, complementar lo razonado por la recurrente; pero no suplir su carga y obligación de exponer la causa petendi. El art 399.4 de la LEC es claro al respecto cuando indica que la demanda deberá exponer los "fundamentos de derecho" que se refieren al "al asunto de fondo planteado"

Lo anterior se destaca porque en la p. 17 de la demanda se dice que se discrepa de los cálculos efectuados por la Inspección, pero no se explica el motivo de la discrepancia. No siendo posible deducir de la lectura de la demanda cual es el motivo por el que discrepa. Las razones dadas por la Administración, a falta de argumentación en contra, son sólidas y deben ser compartidas.

Pero es que, además, como razona el TEAC y nada se dice en contra, " la inspección llega al mismo importe calculando la renta máxima que ha tributado en los socios anteriores por la diferencia entre su precio de transmisión (9.925.367,72 €) y sus aportaciones a la sociedad (8.895.745,96 €) de ONA más 519.551,81 € del resto de filiales), es decir, sin tener en cuenta los 6.500.000 de ampliación de capital de SER, que considerando dicha ampliación de capital en ambos componentes".

C.- Debemos, por lo tanto, centrarnos en el otro argumento que si explica la recurrente en las pp. 17 y 18 de su demanda.

Como conocen las partes hemos analizado la materia, recientemente, en nuestra SAN (2ª) de 30 de julio de 2020 (Rec. 269/2017) -a fecha de hoy la sentencia no es firme- . Como se desprende de la lectura de la sentencia, el objeto debatido y los argumentos dados por la recurrente son sustancialmente idénticos.

En esta sentencia se razona que ya habíamos analizado el problema objeto de debate en nuestra SAN (2ª) de 23 de marzo de 2011 (Rec. 237/2008), y se añade que dicha sentencia fue confirmada por la STS de 10 de julio de 2013 (Rec. 3294/2011). Concluyendo esta Sala que: " Con arreglo a esta doctrina, resulta ajustada a derecho la interpretación de la liquidación recurrida que sólo admitió la posibilidad del fondo de comercio hasta el límite de la tributación efectiva que se hubiera puesto de relieve con ocasión de las anteriores transmisiones de las participaciones, aunque finalmente las imputara a los inmuebles (porque así lo hizo la actora), y no resultara fondo de comercio alguno. Por último, conviene precisar que la regularización que nos ocupa no se sustentó en la incompatibilidad de la deducción de las BINs, sino en la tributación efectiva (ya lo hemos dicho), -aunque en algún momento se mencione en la liquidación, al hablar de un doble aprovechamiento de pérdidas-, por lo que esta argumentación de la demanda resulta inocua e irrelevante a los fines de la impugnación".

En la misma línea, la STS de 10 de julio de 2013 (Rec. 3294/2011), afirma que: " Es patente , por tanto, que el sistema de valoración de los preceptos citados, y del sistema tributario en su conjunto, exige la previa valoración y consiguiente tributación previa del Fondo de Comercio para hacer posible su amortización, desde la perspectiva del Derecho interno. Si esto no sucediese se produciría una situación indeseable de "no imposición" en las transmisiones internas, que no sería asumible".

Lo anterior sería suficiente para desestimar el motivo, pero la Sala quiera añadir, además, que:

La recurrente sostiene que el art. 89.3.1) establece que "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 considerado 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".

Deduciendo de esta regulación que la tributación efectiva o la integración efectiva de la ganancia patrimonial en la base imponible sólo es exigible cuando se trate de participaciones adquiridas a personas o entidades no residentes. Pero esta interpretación no es correcta, lo que está haciendo la norma es crear una regla de carga de la prueba al exigir que en los casos descritos " se pruebe" por quien pretende la aplicación del art 89.3 TRLIS bien la tributación efectiva, bien que la ganancia se declaró en el IRPF. Pero de ello no cabe deducir que no se exija dicha tributación en los demás casos.

Por ello tiene razón el TEAC cuando afirma que " uno de los requisitos exigidos para su aplicación [del art 89.3] es la acreditación de la tributación efectiva en las transmisiones anteriores y ello se exige tanto para las sociedades residentes como para las no residentes", lo cual es lógico pues la finalidad del artículo es evitar la doble imposición.

Pero es que, por último y esto se dice a mayor abundamiento, si accediésemos a lo pretendido por la recurrente se produciría una desimposición nunca querida por el legislador.

Como afirma el TEAC " lo efectuado por la entidad ha producido una desimposición debido a la aplicación duplicada de pérdidas; por un lado, la entidad absorbente, SER, se subroga en las BINs que tiene la absorbida y, a su vez, esas pérdidas disminuyen el valor del patrimonio neto de la sociedad absorbida y, por consiguiente, el valor teórico de la participación, con lo que la diferencia a que se refiere el art. 89.3 TRLIS aumenta (el valor teórico va

restando), aumentando de esta forma el fondo de comercio a amortizar en el importe de esas pérdidas. En consecuencia, la amortización del fondo de comercio (que incorpora esa pérdida) supondría una reducción de las mismas".

Que la desimposición es evidente lo pone de manifiesto la reforma introducida por la Ley 16/2013, que precisamente por ello modificó el art 89.3 TRLIS estableciendo que " el importe de la diferencia fiscalmente deducible a que se refiere este apartado se minorará en la cuantía de las bases imponible negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que puedan ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación, siempre que aquellas se haya generado durante el período de tiempo en que la entidad adquirente participe en la transmitente".

Es cierto que la indicada norma no era aplicable, pero si es un claro indicio de que el legislador no considera correcta una interpretación que lleve a un efectiva desimposición.

En todo caso, repárese en que la regularización del actuario fue la de restar las BINs deducidas -se anticipaba así a la reforma-; pero la liquidación utilizó un criterio distinto, cual fue el de limitar la deducción a la renta que había tributado previamente, como hemos explicado anteriormente, por eso decimos en SAN (2ª) de 30 de julio de 2020 (Rec. 269/2017) - que " la regularización que nos ocupa no se sustentó en la incompatibilidad de la deducción de las BINs, sino en la tributación efectiva (ya lo hemos dicho), -aunque en algún momento se mencione en la liquidación, al hablar de un doble aprovechamiento de pérdidas-, por lo que esta argumentación de la demanda resulta inocua e irrelevante a los fines de la impugnación".

El motivo se desestima.

Cuarto.

Sobre la reducción de la deducción por doble imposición por exceder las retenciones practicadas de los límites previstos en los Convenios para evitar la doble imposición.

A.- En las pp. 19 y ss. de la demanda se indica que la demanda no se refiere a la deducción correspondiente a Colombia. Indicándose que la discrepancia afecta a la interpretación de los Convenios de México, Argentina y Ecuador; siendo lo cierto es que sólo se dan argumentos respecto de las retenciones practicadas en México -pp. 19 y 20- y Argentina -pp. 20 a 23-. Por las razones que hemos expuesto -el recurso contencioso-administrativo es un recurso de pretensiones-, sólo analizaremos las expresamente motivadas por la recurrente.

B.- Las deducciones por doble imposición internacional se analizan en las pp. 129 y ss. En este motivo, la recurrente se refiere a las relativas a SANTILLANA EDUCACION -folios 138 y ss.- y SANTILLANA EDICIONES GENERALES -folios 147 y ss-. Como hemos dicho el debate se centra en las retenciones practicadas en México y Argentina.

B.1.- México.

" La Inspección considera que no procede retención cuando el canon se satisface en virtud de derecho de autor, gravándose en el país de residencia del perceptor" -p. 139-. Razona que el art 12 del Convenio con los Estados Unidos Mexicanos dispone que los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado -art 12.1-. No obstante, se matiza que " estos cánones...pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y conforme a la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los cánones...es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los cánones o regalías" -art 12 .2-.

Ahora bien, esta regla, a su vez es matizada por el art. 12.3 que añade que pese a lo dispuesto en el art. 12.2 " los cánones o regalías pagados en virtud de derechos de autor....procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado".

Lo que sostiene la Administración, por lo tanto, en aplicación de esta regla, es que, al tratarse de cánones por derechos de autor, el Estado de la fuente no podía retener cantidad alguna, por lo que no procede aplicar la deducción por doble imposición.

En nuestra opinión el criterio de la Administración debe ser confirmado. Como razona el TEAC: " El Convenio en el apartado uno reconoce la potestad de gravamen sin límites de los pagos obtenidos por estos conceptos en el Estado en que reside el perceptor. En el apartado dos reconoce derechos al Estado donde se pagan los cánones, Méjico, con un límite del 10% del importe bruto. Y en el apartado tercero excluye esta potestad limitada de la imposición cuando los cánones retribuyen derechos de autor...Así pues, dicho Convenio tiene prevista una excepción a la regla general de tributación de los cánones al 10% en el Estado de origen o de la fuente en el caso de los cánones o regalías en virtud de los derechos de autor".

Siendo esto así, no procedía realizar retención alguna y el hecho de que se haya realizado por las autoridades del país de la fuente no puede vincular a la autoridad fiscal española. Por ello, " el impuesto pagado por incorrecta aplicación del Convenio, como es el caso, no se considera importe satisfecho a los efectos de la deducción por doble imposición internacional por lo que se confirma la regularización efectuada", refiriéndose el apartado tercero " a los derechos de autor sin distinción alguna" -p. 35 de la Resolución del TEAC-.

La literalidad de la norma es clara, por lo que poco más puede decirse. El recurrente reprocha a la Administración no haber acudido al procedimiento amistoso, pero lo cierto es que tampoco consta que el promoviese su iniciación y estaba legitimado para hacerlo -RD 1794/2008-. Dicho de otro modo, la Administración entendió que no era necesario acudir al procedimiento amistoso y si la recurrente pensaba que lo era, lo que debió hacer es promover la tramitación de dicho procedimiento y, en su caso, impugnar la negativa.

El motivo se desestima.

b.- Argentina.

En este caso el problema se encuentra en el tipo aplicable, pues la Inspección sostiene que es del 5%.

El art 12 del Convenio sigue una estructura similar al que hemos descrito, pero al regular la posibilidad de imposición por parte del Estado de la fuente establece que será del 5% " del importe bruto pagado por uso o la concesión del uso de derecho de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas" -art 12 .2.b)-. Se establece, además, que en los casos que no estén específicamente regulados en el art. 12.2 con in tipo inferior, se podrá aplicar el tipo general del 15%.

El Protocolo dispone que " el límite a la imposición exigible en el Estado de procedencia de los cánones...que establece el apartado 2.b) [del art 12] sólo será aplicable cuando dichos cánones o regalías se perciben por el propio autor o sus causahabientes".

Este es el punto en el que se centra el debate. La tesis de la Administración, de forma resumida, es que los términos "causahabiente" y "derechohabientes" son equivalentes, por lo tanto, con aquella expresión el Convenio se está refiriendo a quienes suceden al autor en el ejercicio de sus derechos " mortis causa" o " intervivos", Partiendo de esta idea, " causahabiente del autor sólo puede serlo entonces quien adquiere directamente de éste. Quien adquiera el derecho de un causahabiente del autor ya no será causahabiente de éste, sino de quien adquirió. Este causahabiente "de segundo grado" queda fuera de la aplicación del tipo privilegiado" -p. 145-.

Sin embargo, para la recurrente el término "causahabiente" sólo comprende a quien sucede "mortis causa", es decir, a los herederos del autor.

Como argumento adicional añade, además, que la Inspección no se ha preocupado de determinar cuándo estamos ante " casos en los que la entidad retenida podría ser calificada de causahabiente por haber adquirido directamente los derechos de autor y en que casos no". Este argumento es contestado razonando que " la sola aportación de un listado elaborado por la propia entidad...y sin aportar los contratos en virtud de los cuales SEG y SE han adquirido derechos de autor", no es suficiente para acreditar que estamos ante supuestos de directa adquisición de los derechos de autor.

El TEAC insiste en los argumentos dados por la Inspección y añade que " los términos derechohabientes y causahabientes también figuran como sinónimos en el Convenio Multilateral UNECO WIPO sobre derechos de autor, aprobado en Madrid el 13 de septiembre de 1979 para evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor con un modelo bilateral y un protocolo adicional.

Y en relación con el segundo argumento, en la p. 43, el TEAC indica que, aunque no lo hizo durante la inspección y en el recurso de reposición, la entidad junto al escrito de alegaciones porte un dispositivo de almacenamiento USB que contiene " según dice "los contratos firmados" por Santillana Educación y Santillana Ediciones Generales "con personas o entidades distintas de los autores". Posteriormente, a requerimiento de este TEAC, ante la imposibilidad de abrir dicho dispositivo, aporta la referida documentación en formato CD". Con ello se pretende dar respaldo probatorio al documento listado aportado por la recurrente y que fue considerado insuficiente por la Inspección.

Para el TEAC el examen de la documentación aportada " suscita serias dudas y no permite alcanzar la convicción de los que realmente pretende acreditar". Así, al margen de que se aportan en idiomas distintos del castellano, lo cierto es que " algunos de ellos contienen enmiendas o tachaduras...no existe certeza de que correspondan a los ejercicios comprobados. Muchos contratos está fechados en fechas anteriores a los ejercicios comprobados (algunos son de fecha 1978, 1984, 1992, 1998, 2000, 2001..) con firmas ilegibles, incluso en algunos sólo consta la firma de una de las partes...Sólo en algunos casos se aportan contratos de renovación de derecho. En muchos de ellos ni figuran las entidades SE o SEG....".

La cuestión es más compleja que la anterior y exige resolver dos cuestiones:

En primer lugar, que debemos entender por "causahabiente" y, en segundo lugar, se trata de una cuestión de prueba, si la recurrente ha probado que no estamos ante primeras transmisiones. Repárese que en si es primera transmisión con arreglo al Convenio la retención sería de un 5%, como pretende la Administración y que si se trata de una segunda transmisión la retención sería la general, es decir, el 15% como pretende la recurrente. En todo caso, como estamos ante una deducción, la carga de la prueba corresponde a la recurrente.

El Convenio Hispano-Argentino aplicable es el firmado en el año 1992 -no resulta aplicable el actual Convenio firmado en 2013-, en contra de lo que ocurre en otros Convenios y con el actual Convenio Hispano argentino -actual art. 3.2-, no contiene una cláusula conforme a la cual el significado controvertido de una expresión, salvo que el Convenio mismo la aclare, será el que " la atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos".

Para la Sala, el criterio seguido por la Administración es correcto por las siguientes razones:

-Porque para interpretar las cláusulas de un convenio, en defecto de previsión expresa, debe estarse al criterio establecido en el art 31 del Convenio de Viena sobre Derechos de los Tratados de 23 de mayo de 1969, conforme al cual, " un Tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y su fin".

Pues bien, en el Diccionario RAE se define al "causahabiente" como la " persona que ha sucedido o se ha subrogado por cualquier título en el derecho de otra u otras" y al "derechohabiente" como a la " persona que tiene un derecho derivado de otra". Por lo tanto, en sentido corriente o usual no hay motivos para limitar el significado de la expresión causahabiente a quien únicamente sucede al autor mortis causa.

-El derecho de autor se concibe como un derecho patrimonial que implica que no pueden hacerse reproducciones de la obra sin la autorización del autor o de la persona a la que aquel haya cedido su derecho. Esta persona a la que se cede el derecho es conocida con el nombre técnico de cesionario o causahabiente. En la práctica internacional los términos "causahabiente" y "derechohabiente" son equivalentes. Así, por ejemplo, en la Guía sobre Disposiciones Sustantivas de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas (Acta de París de 1971), se afirma que el concepto "derechohabiente" incluye a " los cesionarios y los herederos, así como a los derechohabientes mortis causa".

-A mayor abundamiento, cabe añadir, por último, que este criterio es el que sostiene nuestra legislación contenida en el Real Decreto Legislativo 1/1996, al que en este caso cabe acudir pues recoge los criterios contenidos en la normativa internacional, repárese en que la norma se basa en la Directiva 1993/98/CE y esta última en el Convenio de Berna y Roma, utilizando la expresión derechohabiente, así el art. 2.6 del Convenio de Berna establece que " las obras antes mencionadas gozarán de protección en todos los países de la Unión. Esta protección beneficiará al autor y a sus derechohabientes". Y en nuestra legislación, por ejemplo, en el art 40, se dice que " si a la muerte o declaración de fallecimiento del autor, sus derechohabientes ejerciesen su derecho a la no divulgación de la obra,...".

Por lo tanto, no compartimos la interpretación propuesta por la recurrente que limita el concepto "causahabiente" a quien sucede mortis causa. Compartimos, sin embargo, el criterio contenido en Consulta de la Dirección General de Tributos V0009-02, de 30 de abril de 2002, pues la aplicación del tipo reducido sólo tiene sentido si, como sostiene la Administración, se aplica al autor y al primer adquirente; si se hubiese pretendido que el tipo reducido

Queda el tema de la prueba. Al respecto la Sala quiere indicar que la documentación se aportó por primera vez ante el TEAC y no nos consta que no pudiese aportarse ante la Inspección, pese a que ya obraba en poder del obligado tributario. Pero, en todo caso, el TEAC analizó la documentación aportada y en las pp. 44 y ss. expone las razones por las que entendió que dicha documentación no prueba que estemos ante segundas transmisiones. Ya hemos descrito antes las razones del TEAC. En la p. 23 de la demanda se dice algo que no es cierto, pues se afirma que dichos documentos han sido " directamente obviados por el TEAC" y se nos pide que " subsanemos el error".

Ahora bien, en contra de lo que se afirma los documentos han sido analizados por el TEAC que ha expuesto las razones para su rechazo. Lo que pretende la recurrente es que realicemos una valoración general de la documentación aportada, sin que nos explique los motivos concretos por los que el examen del TEAC no es correcto. La Sala debe insistir en que el recurso contencioso- administrativo es de plena jurisdicción y, por lo tanto, la demandante tiene derecho a discutir la valoración efectuada y sostener una diferente. Pero también es un recurso de pretensiones y por lo tanto tiene que explicarnos las concretas razones por las que discrepa de la valoración efectuada, lo que no hace. Basta la lectura del art. 399.3 de la LEC para concluir que la recurrente tiene la carga de exponer en su demanda los hechos en que se basa y " con igual orden y claridad" los documentos y medios de prueba que pretende se analicen con "valoraciones y razonamientos sobre estos". Lo que no puede es sostener " in genere" que no está de acuerdo y que realicemos una nueva valoración.

Por lo demás, podrán o no compartirse los argumentos del TEAC, pero los mismos son en su conjunto razonables e, insistimos, no se nos dice donde se encuentra el posible error de valoración.

El motivo se desestima.

Quinto.

Sobre la eliminación de la deducción por doble imposición al considerar nulo el impuesto que correspondería pagar en España con base, según la inspección de los tributos, en un criterio que no compartimos: que el resultado de la explotación es negativo.

A.- Esta argumentación se refiera a la deducción por doble imposición realizada por GRUPO SANTILLANA EDICIONES -pp. 129 y ss-.

La indicada sociedad tiene suscritos contratos de transferencia de tecnología y know-how, con diversas sociedades filiales (con participación directa o indirecta) no residentes y residentes en los países que se mencionan en el informe ampliatorio -p. 93 y ss. En este caso, la Inspección sostiene que " las retenciones practicadas en la fuente sobre el importe íntegro de la contraprestación han sido objeto de deducción en la declaración consolidada,

sin tener en cuenta los límites comparativos de ambos impuestos (el extranjero y el impuesto español) que establece el art 31 TRLIS".

La Inspección analiza el estado de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios y concluye que los resultados de la explotación son negativos -el resultado del ejercicio ha sido positivo por la existencia de ingresos financieros-. Las cifras se explican con detalle en la p.95 del informe de ampliación.

El resultado de explotación es negativo en los tres ejercicios.

Consta y es relevante que la Inspección solicitó " reiteradamente a la entidad que aportara el detalle de los costes directos e indirectos asociados a la prestación de dichos servicios por el Grupo Santillana de Ediciones a las Sociedades del Grupo....no habiéndose aportado información/documentación alguna en relación a este extremo" - p. 96-.

Debe tenerse en cuenta que la Administración no pone en duda que se efectuaron las retenciones en la fuente. Lo que sostiene la Administración es que " el impuesto a deducir tiene como límite siempre el que corresponda pagar en España de obtenerse dichas rentas de fuente extranjera en nuestro país". Pues tanto los Convenios como el art 31 TRLIS adoptan el mismo criterio, es decir, el de imputación ordinaria o limitada.

La Inspección considera que la base de la deducción que teóricamente debe tomarse para cuantificar el impuesto a pagar en España es " la renta extranjera a la que se llega deduciendo de la renta bruta devengada por dicho concepto los gastos necesarios para la obtención de la misma" y determinada " conforme a las normas del Estado que aplica dicha deducción". Recordando que según los Comentarios " el país de residencia aplica el método para evitar la doble imposición sobre la base de la renta neta pudiendo suceder que el impuesto a pagar en dicho país sea más bajo o incluso inexistente por lo que no procederá deducción alguna si el método a aplicar es el de la imputación ordinaria". Añadiendo que, en consecuencia, " la deducción por doble imposición internacional debe calcularse teniendo en cuenta la parte de la cuota íntegra que según el IS español corresponde a la base de la renta neta obtenida en el extranjero, renta neta que viene definida por la deducción de todos los gastos producidos y necesarios para su obtención".

Pues bien, "dado que el impuesto a pagar en España por las rentas derivadas de la prestación de los servicios de asistencia técnica sería inexistente, al ser el Resultado de explotación negativo, no procede la deducción acreditada por la sociedad dependiente y aplicada por el Grupo Consolidado".

El TEAC, por su parte, en las pp. 49 y ss. razona que " se trata de determinar si el impuesto español debe calcularse sobre la renta íntegra o sobre la renta neta". E indica que viene sosteniendo reiteradamente que debe serlo sobre la renta neta. Este criterio ha sido compartido por la SAN (2ª) de 18 de junio de 2009 (Rec. 185/2006), confirmada por la STS de 24 de octubre de 2011 (Rec. 4288/2009). También la STS de 20 de octubre de 2011 (Rec. 1903/2009). STS de 14 de junio de 2013 (Rec. 1256/2011); 30 de octubre de 2009 (Rec. 1581/2004).

Añadiendo que: "Ha de tenerse en cuenta que en relación con estos ingresos la inspección solicitó "el detalle de los costes directos o indirectos asociados a la prestación de dichos servicios" no habiéndose aportado información/documentación alguna por la entidad".

B.- La base de la deducción está constituida por los ingresos menos los gastos obtenidos para la obtención de dichos ingresos. Es decir, para determinar el importe de la deducción, en concreto, el importe de la cuota íntegra a pagar en España si las rentas se hubiesen obtenido en territorio español, deben computarse no sólo los ingresos procedentes en el extranjero sino, también, los gastos asociados a dicho ingreso. En palabra de la STS de 15 de octubre de 2011 (Rec. 4622/2008), " ha que tener en cuenta el rendimiento neto...al que se llega deduciendo de la renta bruta devengada por dicho concepto los gastos necesarios para la obtención de los mismos". Añadiendo el Alto Tribunal que si la renta así calculada, " conforme a las normas internas españolas" implica que la base de la deducción es " nula, no procede deducir cantidad alguna en la cuota del impuesto". En la misma línea, la STS de 14 de junio de 2013 (Rec. 1256/2011), establece que "la deducción de los impuestos soportados...[en un país extranjero]...tienen como límite lo que hubiera soportado como tributación de haber sido obtenida la renta en España, para cuya determinación, como señala el Abogado del Estado, se aplica la normativa española, la cual, conforme..... [al] Impuesto sobre Sociedades, considera a efectos fiscales como renta gravada la resultante de los ingresos menos gastos".

Partiendo de esta idea, el TEAC en la p. 50 explica resumidamente y con acierto cual es el criterio de la Inspección. Así, se afirma, partiendo del cuadro transcrito en la p. 47 de la Resolución, que " es incuestionable que existe un importe ingente de gastos, hasta el punto de que el resultado de la explotación es negativo". Resultando " inverosímil que, como la reclamante pretende, todos esos gastos están exclusivamente vinculados a las rentas que no proceden de la prestación de asistencia técnica y know-how", pues " la propia naturaleza de la prestación de servicios de asistencia técnica conlleva necesariamente la existencia de gastos para el que presta los mismos, gastos que pueden ser de carácter directo o indirecto".

Precisamente por ello, era de todo punto razonable que la Inspección solicitase a la demandante " el detalle de los costes directos o indirectos asociados a la prestación de dichos servicios", lo que la demandante ni hizo ni ha hecho. Repárese que al tratarse de una deducción pesa sobre ella la carga de la prueba - art 105 LGT-.

Esto es, en opinión de la Sala, lo esencial. Pues no es el resultado global sino la falta concreta de prueba pese a ser requerida la demandante al efecto. Requerimiento que se hizo respaldado por el hecho de que el resultado de la explotación era negativo.

Razona además el TEAC, en relación con la aplicación de la Consulta ICAC de 23 de julio de 2009, que es cierto que en la misma se indica, para el caso de una holding, que " los ingresos que obtenga fruto de su actividad financiera, siempre que dicha actividad se considere como actividad ordinaria formarán para del concepto "importe neto de la cifra de negocios".

Pues bien, " en este caso, según consta en las memorias de los ejercicios comprobados GSE, que obran en el expediente, en la cuenta de pérdidas y ganancias, dentro del importe neto de la cifra de negocios, se incluyen sólo los ingresos que corresponden a "prestación de servicio", de lo que parece deducirse que la propia entidad no considera la actividad financiera como su actividad ordinaria, no incluye dentro del importe neto de la cifra de negocios los ingresos frutos de su actividad financiera como así dice la contestación del ICAC".

Por todo ello, la Sala entiende que el TEAC acierta cuando afirma que " como la entidad, que es quien pretende el beneficio fiscal, no ha probado que el importe neto de las rentas derivadas de la transferencia de tecnología fuera positivo, y dado que el resultado de explotación declarado por la entidad es negativo, lo que determina que la cuota íntegra que correspondería pagar en España sería nula (base de la deducción negativa), se confirma la regularización efectuada por la Inspección.

C.- En la p. 23 de la demanda se afirma por la demandante que, en todo caso, de no ser posible la deducción, " debería procederse...a suprimir el ajuste positivo de la base imponible efectuada por esta parte en relación con dicho importe".

A este argumento contesta el TEAC que no puede suprimirse el ajuste positivo efectuado en la base imponible por el importe de las retenciones soportadas pues el art 31.2 TRLIS establece que " el importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible".

No discuten las partes que el criterio contenido en los Convenios y en el art 31 del TRLIS es el mismo, lo que nos permite, como hace el TEAC, dar una respuesta unitaria al debate planteado.

Como es sabido el método de imputación supone la integración de las rentas ya sometidas a tributación en el extranjero en la base imponible de la entidad residente mediante el correspondiente ajuste. El método de imputación tiene dos modalidades: el método de crédito integral y el de crédito ordinario. Este último es el aplicable y se traduce en que la deducción concedida por el Estado se residencia en concepto de impuesto pagado en el otro Estado se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles del otro Estado.

En esta línea el art. 31.1 TRLIS establece que " 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".

Estableciendo el art 31.2 TRLIS que " el importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible".

Lo que viene a sostener el recurrente es que para aplicarse la deducción tuvo que hacer un ajuste positivo en la BI y siendo la deducción nula -0- debería permitírsele, al menos, neutralizar el ajuste positivo realizado. El argumento del TEAC se basa en la literalidad de la norma.

Es cierto que de conformidad con lo establecido en el art 31.2 TRLIS " el importe del impuesto satisfecho en el extranjero" debe formar parte de la base imponible, " aun cuando no fuese plenamente deducible". Esta integración se justifica porque la renta debe determinarse por su importe bruto, es decir, el importe que se hubiese generado antes de impuestos. De no hacerse así el contribuyente estaría integrando en su base imponible una renta ya neta de impuestos extranjeros, por lo que no tendría sentido la deducción.

Ahora bien, lo cierto es que como consecuencia de la aplicación del método de imputación de crédito ordinario se puede producir una disfunción generadora de doble imposición. En efecto, cuando el importe que se permite deducir en España es inferior al abonado en el extranjero, habrá una parte del impuesto abonado en el extranjero que se habrá abonado pero que no será objeto de deducción.

En efecto, en el caso de autos la recurrente ha realizado un ajuste positivo en su base imponible, de forma que ha incrementado ésta en el importe del impuesto abonado en el extranjero; a la hora de aplicar la deducción su cuantía 0; lo que de facto implica que el impuesto abonado en el extranjero no será objeto de deducción. Es decir, la recurrente por la renta obtenida en el país de la fuente ha pagado el correspondiente impuesto y la recurrente, por la misma renta bruta pagará el impuesto en España.

Este resultado, en el caso de autos, no parece conforme con la finalidad última de la regulación -la interpretación teleológica es calificada como la regla aurea de la interpretación-. Por eso resulta razonable que la

recurrente, en un caso como el de autos, en el que no cabe deducción alguna pueda realizar el ajuste pretendido y suprimir el ajuste positivo correspondiente al impuesto extranjero que hubo de integrar en la base imponible.

Aunque no resulta aplicable al caso de autos, pues la Ley 27/2014, entró en vigor el 1 de enero de 2015, el legislador ha sido sensible al problema que hemos descrito y así en el apartado segundo al actual art 31.2 TRLIS indicando que " tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero".

Es decir, el propio legislador ha considerado que se producía un resultado no acorde con la finalidad de la norma y por ello la parte del impuesto que no haya podido ser deducible podrá tener la consideración de gasto fiscal, minorando las rentas extranjeras a integrar en la base imponible.

Acto legislativo posterior que, si bien no resulta aplicable al caso, puede tenerse en cuenta a la hora de realizar una interpretación finalista e integradora de la legislación entonces vigente.

El motivo se estima.

Sexto.

Deducción por actividad exportadora. Aplicación del criterio de la proporcionalidad en la deducción por actividad exportadora.

A.- A las deducciones por actividad exportadora se refieren las pp. 86 y ss. del Acuerdo de liquidación. La tesis de la Inspección se resume en la idea de que " las inversiones por las que se ha declarado la deducción por actividad exportadora responden más a una finalidad de diversificar geográficamente el negocio, obteniendo el control de una empresa extranjera y rentabilizar su inversión, que a una actividad exportadora". En las pp. 98 y ss. la Inspección va analizando cada una de las inversiones realizadas y explica la razón por las que considera que no hay una relación directa entre exportación e inversión, sino un proceso de internacionalización del grupo que no puede beneficiarse de la deducción.

El TEAC por su parte, analiza el motivo en las pp. 52 y ss. Y como bien dice, frente al criterio "amplio" que la recurrente sostuvo en vía económico-administrativa y en la demanda, para que proceda la deducción por reinversión exportadora es preciso que concurren tres requisitos: " una efectiva inversión, una actividad exportadora de bienes y servicios y una relación directa entre la inversión efectuada y la actividad exportadora. En este caso se discute el cumplimiento de los dos últimos requisitos". Acto seguido el TEAC analiza cada una de las inversiones en las pp. 58 y ss.

B.- En realidad la recurrente viene realizando una aplicación de la normativa relativa a la deducción por exportación (DEX) que ha sido reiteradamente desautorizada por esta Sala y por el Tribunal Supremo. La Sala, lógicamente, debe mantener el mismo criterio que en pronunciamientos anteriores. Así, en nuestra SAN (2ª) 5 de mayo de 2016 (Rec. 386/2012), razonamos:

" El Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente a propósito de esta deducción. Por lo que ahora interesa, la doctrina jurisprudencial establecida al respecto la encontramos sintetizada, entre otras, en las STS de 20 de junio de 2013 (Rec. 3408/2010) y 6 de mayo de 2013 (Rec. 3442/2012), referidas ambas a recursos interpuestos por la entidad recurrente, señalando la primera de las sentencias citadas en su Fundamento Séptimo:

"Es doctrina consolidada que esta deducción constituye una de las modalidades del régimen de deducción por inversiones que se instrumenta en el Impuesto sobre Sociedades como uno de los principales estímulos para incentivar la formación de riqueza nacional mediante la inversión empresarial directa, concretamente se trata de estimular la implantación de empresas españolas, en el exterior, en la medida en que las inversiones realizadas en el extranjero tengan relación directa con la actividad exportadora de bienes y servicios producidos en territorio español.

Así, puede establecerse:

1º. Que la deducción que nos ocupa trata de favorecer y fomentar la exportación, pero no mediante la técnica de anudar el beneficio fiscal a la propia operación de exportación, sino ampliándolo a todas aquellas inversiones dirigidas a favorecerla, aunque inmediata y directamente no se traduzcan en una exportación concreta.

2º. Que para poder aplicar la deducción controvertida es necesario que concurren los siguientes requisitos:

a) Que se realice una inversión efectiva en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero o en la adquisición de participaciones en entidades extranjeras o constitución de filiales de, como mínimo, un 25% del capital de la misma.

b) Que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce.

c) Que exista una relación directa entre la inversión efectuada y la actividad exportadora de la entidad.

En este caso, debe analizarse el cumplimiento del requisito de la relación directa entre la inversión que se realiza y la actividad exportadora. El artículo 34 LIS no exige para la deducción que la relación se establezca entre inversión y operaciones concretas de exportación, sino entre inversión y actividad exportadora, lo que requiere examinar si en este caso se da esa relación directa entre una y otra. Como se ha dicho reiteradamente no debe

olvidarse que, en materia de bonificaciones y exenciones, no cabe hacer interpretaciones analógicas o extensivas de los beneficios o incentivos fiscales.

Puede existir relación entre la inversión en una filial en el exterior, que realiza la misma actividad que la residente en España, y la actividad de exportación.

Pero la relación ha de ser directa, en este caso, que la inversión se realice con el fin de incrementar la presencia de la entidad española en el mercado nacional en que opera la sucursal, es decir, que la exportación sea el fin de la inversión y no una finalidad secundaria o accesorio de la misma, de forma que lo pretendido por la entidad sea el fomento de las exportaciones y no únicamente aprovecharse del beneficio fiscal de la deducción. El artículo 34 de la L3y 43/1995, tiene un fin concreto, específico y determinado, favorecer las exportaciones, estableciendo la deducción sobre las inversiones que se llevan a cabo con tal finalidad. Ese es el espíritu de la norma tal como reza el título de este precepto "deducción por actividades de exportación", configurando este beneficio fiscal sobre las cantidades que las empresas destinen e inviertan para colocar en el extranjero bienes y servicios. En definitiva, es preciso analizar si la inversión encuentra su justificación en la exportación.

En esta misma línea se ha pronunciado nuestra sentencia de 6 de mayo de 2013 (Rec. 3442/2010): "la finalidad de la norma es la de fomentar la actividad de exportación de bienes o servicios, exigiéndose la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora como requisito para tener derecho a la deducción; conforme a la dicción literal de la norma y conforme a su sentido teleológico, se precisa una conexión inequívoca entre inversión y actividad exportadora, de suerte que la actividad exportadora sea el objeto o fin que justifique la inversión. No se está exigiendo un requisito más ajeno al legalmente predeterminado, simplemente se está delimitando el alcance del mismo conforme a su conformación legal".

Ahora bien, existen supuestos en los que la inversión no tiene como única finalidad la de iniciar o incrementar la actividad exportadora y, en tales casos, sólo podrá aplicarse la deducción respecto de la parte de la inversión que guarde la referida relación directa con la actividad exportadora, debiendo en todo caso acreditarse la relación de causalidad entre ambas. Así lo ha admitido el Tribunal Supremo, entre otras, en las STS de 30 de junio de 2010 (Rec. 439/2007) y 22 de mayo de 2015 (Rec. 202/2013)"

Partiendo de dicha doctrina, como indica con acierto la Abogacía del Estado, procedería haber discutido cada concreta inversión y no realizar una exposición genérica basada en una interpretación que la jurisprudencia no comparte.

C.- La Sala ha leído con atención las pp. 29 y ss. de la demanda donde la recurrente expone sus discrepancias con la liquidación y de forma concreta sólo se refiere a VERTIX y GLR CHILE -pp. 35 y 39-.

C.1.- A la inversión en VERTIX se refieren las pp. 58 a 67 de la Resolución del TEAC. Siendo conveniente añadir que esta deducción en relación con ejercicios anteriores ya fue analizada por la SAN (2ª) 5 de mayo de 2016 (Rec. 386/2012).

Como resume el TEAC los hechos relevantes son los siguientes:

"1).- En el año 2005 PRISA adquiere el 100% de la entidad portuguesa VERTIX SGPS S.A.: a su vez, VERTIX adquiere el 33% del capital social del Grupo Media Capital.

El Grupo Media Capital (en adelante GMC) es el mayor Grupo de Medios de Telecomunicación de Portugal. VERTIX es una entidad holding cuyo objeto social es la tenencia de acciones.

GMC realiza a través de sus diversas empresas, actividades en el ámbito de la televisión, la radio, la edición de prensa y, en general, en el ámbito de la telecomunicación en Portugal.

2).- Con fecha 26-10-2006, PRISA, a través de VERTIX, presentó ante la Comisión del Mercado de Valores Mobiliarios de Portugal el anuncio preliminar de una Oferta Pública de Adquisición de acciones voluntaria, referida al 100% del capital del GMC.

En el ejercicio 2006 VERTIX realiza un aumento de capital por valor de 450.000.000 € que es suscrito íntegramente por PRISA, en su calidad de accionista único; esta ampliación se realizó para poder acometer ese importante proyecto de exteriorización y expansión internacional de su modelo de negocio, en el ámbito de la comunicación y del ocio y entretenimiento en lengua portuguesa.

En las memorias de GMC consta que VERTIX adquiere el 61,69% de sus acciones; a 31-12-2007 VERTIX es titular del 94,69% de las acciones de GMC. El 05-12-2007 VERTIX realiza una reducción de capital por valor de 75.010.000 €, reducción aprobada por la Junta General de accionistas para constitución de reservas libres, de las cuales fueron distribuidas 50.000.000 €, de acuerdo con lo recogido en la Memoria de VERTIX del ejercicio 2007.

3).- La entidad PRISA es la cabecera de un Grupo económico y la sociedad dominante del grupo mercantil. En los correspondientes informes de gestión de PRISA se indica que: "su función dentro del Grupo consiste en desarrollar las actividades de servicios centrales corporativos, central de financiación del grupo en España, percepción de dividendos de sus sociedades y la realización de otras actividades relacionadas con el desarrollo y la evolución del grupo".

En el informe de gestión de PRISA, sociedad individual (memoria 2006) se indica que: "El Grupo ha continuado su estrategia de expandir y reforzar su presencia en el área audiovisual, fundamentalmente a través de la adquisición del control efectivo del y del Grupo Media Capital..." y " poder acometer ese importante proyecto de

exteriorización y expansión internacional de su modelo de negocio, en el ámbito de la comunicación y del ocio y entretenimiento en lengua portuguesa".

4).- Por los hechos anteriores el obligado tributario consigno los siguientes importes por deducciones en la cuota (DAEX):

- Ejercicio 2005: 59.457.707,45 €.

- Ejercicio 2006: 100.619.080,85 € (25% de 402.476.323,37 €).

Se trata de la misma operación por la que ya aplicó la deducción en el ejercicio 2005. La DAEX del ejercicio 2005 fue regularizada por la inspección mediante acuerdo de liquidación de 25-06-2010 (referido al IS de los ejercicios 2003 a 2005); dicha regularización ha sido confirmada por este TEAC en resolución de fecha 26-06-12 (RG 3637/2010).

Como justificación de la DAEX declarada en el ejercicio 2006 la entidad aporta a la inspección:

- Facturas emitidas por PRISA a GMC de los ejercicios 2010 y 2011, con idéntico contenido a las de los ejercicios 2008 y 2009 (aportadas en la comprobación anterior para justificar la DAEX declarada en el ejercicio 2005): "prestación de servicios correspondiente al mes de "

- Un contrato denominado "Modelo de contrato de Gestión" relativo a Media Capital (ya aportado en la comprobación inspectora anterior), de fecha 01-01-2008 en virtud del cual PRISA se compromete a prestar:

- Servicios de asesoramiento estratégico en los negocios y en la planificación y control de gestión.

- Servicios de asesoramiento fiscal, financiero, de auditoría, comercial, jurídico, informático y de recursos humanos.

- Servicios de gestión de compras, seguros y seguridad....".

La contraprestación de los servicios indicados se fija en una retribución anual del 0,5% de la cifra de negocio consolidado de la sociedad.

La inspección ha solicitado de los servicios referidos en dicho documento y de las facturas indicadas, así como de los costes imputables a los mismos u ocasionados para su realización, aclaración y detalle de los mismos sin que la entidad haya aportado documentación alguna al respecto (diligencia nº 12 de fecha 18-10-12 y diligencia nº 13 de fecha 12-12-12).

5).- Otros datos de interés:

- No hay servicios prestados por las entidades del Grupo a la sociedad extranjera ni en el año de la inversión ni en los dos siguientes.

- De los ejercicios 2005, 2006 y 2007 no se aporta factura alguna.

- En las Memorias de GMC figuran, en los ejercicios 2006 y 2007, los siguientes importes por "ventas y servicios": 213.297.230 (2006) y 222.354.683 (2007).

- El contrato denominado "modelo de contrato de gestión" es de fecha 01-01-2008 (tres años posterior a la fecha inicial de la inversión).

La razón por la que la inspección no admite esta deducción es porque no se ha acreditado por la entidad la existencia de actividad exportadora; la carga de la prueba corresponde al que pretende hacer valer su derecho, en este caso, la DAEX, y la entidad no lo ha acreditado. Subsidiariamente dice que tampoco se ha acreditado la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora.

Considera la inspección que la razón principal de la inversión era la de adquirir y controlar una empresa para la explotación de medios de telecomunicación en Portugal, al objeto de favorecer e incrementar la presencia internacional de PRISA y, en definitiva, de favorecer la expansión geográfica y no la de favorecer o incrementar la actividad exportadora del Grupo fiscal y, en consecuencia, no procede la deducción declarada por la inversión de Prisa la sociedad portuguesa".

Para el TEAC y la Sala comparte su criterio, "los datos que constan en el expediente ponen de manifiesto que aquellas inversiones han servido para la expansión internacional del Grupo; no resulta acreditado en el expediente que las inversiones realizadas tuvieran como finalidad primordial el aumento de su actividad exportadora, sino que dichas inversiones respondieron a otros motivos distintos como la internacionalización del grupo y su expansión internacional....".

"Por otro lado, las facturas aportadas no describen el servicio prestado, su concepto es genérico "prestación de servicios correspondientes al mes de ..." incluso en algunos casos ni siquiera consta que se trate de un "servicio" puesto que no se identifica concepto alguno. El denominado "modelo de contrato de gestión", es de fecha 01-10-2008 y la DAEX que trata de justificar es la declarada en los ejercicios 2005 y 2006, además, el tipo de servicios que figuran en el mismo son servicios de asesoramiento y apoyo a la gestión en las distintas y numerosas materias: de planificación del negocio, fiscal, financiera, auditoría, comercial, jurídica, comercial, informática, de recursos humanos, de compras, seguros, seguridad, tecnologías de la información, etc. propios de la relación matriz-filial en el marco de la normal dirección de PRISA como cabecera de un grupo empresarial, tal y como se recoge en los propios informes de gestión".

"En definitiva, según la documentación que obra en el expediente no desvirtuada por la reclamante, la entidad inversora no ha justificado la existencia de una actividad exportadora de servicios. Sin embargo, como bien señala la inspección, lo que sí ha quedado acreditado es que la finalidad de la citada inversión ha sido la de adquirir

y controlar el importante grupo de telecomunicación portugués; la finalidad de la inversión de PRISA en VERTIX es la de toma de control del GMC y expansión internacional tal y como se reconoce expresamente en sus memorias..... Y en este caso la entidad no ha aportado prueba alguna que acredite la existencia de esa relación directa entre la inversión y la actividad exportadora. En cualquier caso, resaltar que la inspección sólo de forma subsidiaria acude a la falta de relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora para negar el derecho a la DAEX siendo el motivo principal la inexistencia de prueba de actividad exportadora".

Poco más puede decirse, salvo añadir que esta inversión, como hemos dicho fue analizada por nuestra SAN (2ª) 5 de mayo de 2016 (Rec. 386/2012), y en ella dijimos y ahora reiteramos que: " frente al detallado razonamiento de la Inspección, sustentado sobre contundentes datos concretos y objetivos referidos a los periodos objeto de comprobación y a los posteriores, la parte actora insiste en su planteamiento, poniendo de manifiesto la voluntad de exportar servicios al Grupo VERTIX aprovechando la experiencia del Grupo PRISA en el sector de medios de comunicación. Sin embargo, los argumentos empleados por la actora al respecto no revelan otra cosa que su desacuerdo con la tesis de la Inspección, resultando del todo insuficientes para desvirtuar la consecuencia que, con toda lógica, la Inspección alcanza a partir de los referidos datos objetivos, que es la inexistencia de actividad exportadora en los periodos objeto de comprobación que permita avalar la procedencia de la deducción practicada. Por otra parte, tampoco la actora ha acreditado en esta instancia judicial la concurrencia de relación directa entre inversión y actividad exportadora, prueba que le incumbía con arreglo a las normas sobre carga de la prueba y que ya le fue reclamada en su momento por la Inspección. Por ello, consideramos lógica la conclusión -alcanzada por ésta y ratificada por el TEAC- de que cabe deducir fundadamente de lo actuado que la finalidad de la inversión fue la de adquirir y controlar el importante Grupo de telecomunicación portugués, que tenía un elevado volumen de operaciones y una importante posición en el sector de las telecomunicaciones en Portugal con anterioridad a la inversión de PRISA".

Por lo demás, como afirma el TEAC en la p. 67: " Tampoco procede la aplicación del criterio de proporcionalidad solicitado por la reclamante con carácter subsidiario puesto que es preciso, primero, acreditar la existencia de actividad exportadora y, segundo, acreditar la relación directa entre la inversión y actividad exportadora y, en el presente caso, según hemos indicado, tal acreditación no existe, por lo que ninguna proporción cabe admitir".

C.2.- En relación con la inversión realizada en GLR CHILE. El TEAC la analiza en las pp. 67 y ss.

Son hechos relevantes los siguientes:

La empresa ha realizado diversas inversiones por GRUPO LATINO DE RADIO SL GLR).

En concreto, en GLR CHILE la inversión ha consistido en la suscripción de dos ampliaciones de capital efectuadas por la filial chilena en los ejercicios 2006 y 2007.

"1).- GLR CHILE se constituye en el año 1994. Es el segundo grupo radiofónico del país con 90 emisoras de radio, 87 de ellas propias, cubriendo más del 80% del territorio de Chile.

El objeto de (a sociedad es la explotación de los negocios de radiodifusión, televisión, cinematográfico y publicidad en todos sus aspectos.

2).- GLR CHILE realiza, en el ejercicio 2006, dos aumentos de capital por importe de 2.372.827 \$ (1.746.416 €) y de 67.985.468 \$ (50.055.865,37 €), que son suscritos íntegramente por GLR; así consta en escrituras de ampliación de capital de fechas 28 y 29 de diciembre de 2006 respectivamente, aportadas a la Inspección.

En el ejercicio 2007, GLR CHILE realiza un nuevo aumento de capital, documentado mediante escritura de fecha 29-12-2007, por importe de 9.886.973 \$ (7.085.662,84 €).

El saldo de la cuenta 240 a 31-12-2007, relativa a la inversión de GLR en GLR CHILE, es de 74.295.581,16 €. GLR posee el 99,99% de GLR CHILE.

3).- Por la citada inversión el obligado tributario consigno los siguientes importes por deducciones en la cuota (DAEX):

- Ejercicio 2004: 2.278.531,25 € (25% de 9.114.125 €)
- Ejercicio 2005: 427.071,28 € (25% de 1.708.285,12 €)
- Ejercicio 2006: 12.950.570,34 € (25% de 51.802.281,37 €)
- Ejercicio 2007: 850.279,54 € (12% de 7.085.662,84 €).

La DAEX de los ejercicios 2004 y 2005 fue regularizada por la Inspección, mediante acuerdo de liquidación de fecha 25-06-2010 (referido al IS de los ejercicios 2003 a 2005).

4).- Mediante diligencia nº 3 de fecha 23-08-11 la inspección solicita "justificación de la actividad exportadora que desarrolla la sociedad u otras entidades del grupo respecto de dicha inversión". La entidad aporta facturas emitidas por GLR en 2009 que aparecen detalladas en el informe ampliatorio por Importe de 523.170.23 euros. El concepto que figura en dichas facturas es "servicios tecnológicos mes y "servicios de administración Chile mes..".

Mediante diligencia nº 12, de fecha 18-10- 2012, la inspección solicita:

"C) En relación con la inversión de GLR en GLR CHILE:

-Servicios concretos prestados objeto de las facturas aportadas del ejercicio 2009, en relación con la citada inversión, cuyo contenido fundamentalmente es "servicios de administración, servicios tecnológicos" con detalle pormenorizado de ellos.

-Contratos de asistencia técnica o de otra naturaleza, firmados con GLR CHILE LTDA. en su caso, por cualquier entidad del grupo PRISA, en los que se basen las facturas aportadas, con detalle pormenorizado de los servicios a los que hagan referencia.

-Detalle de los gastos contabilizados por los anteriores servicios en la contabilidad de GLR, entidad inversora.

-Total de ingresos obtenidos por la prestación de los citados servicios, incluyendo su contabilización en GLR, entidad inversora.

-Documento donde se recoja la evaluación o análisis del valor, actualizado en la fecha de la citada inversión, de las previsiones de ingresos a percibir de GLR CHILE LTDA, o de las proyecciones de la actividad exportadora."

Dicha petición fue reiterada en diligencia n° 13 de fecha 12-12-12; no se ha aportado por la entidad contrato alguno ni aclaración o documentación relativa a las facturas aportadas.

5.- GLR registra los ingresos que se describen en la p. 70 de la Resolución procedentes de GLR Chile.

La Inspección no admitió la deducción porque de lo se trata con la realización de las inversiones es de "desarrollar la actividad en el extranjero y no de exportar actividades realizadas desde España.

No ha quedado acreditado que los servicios concretos prestados según las facturas aportadas, tengan la consideración de exportaciones.

Los servicios que se prestan a la indicada sociedad son servicios genéricos de asistencia técnica, sin que la entidad haya Justificado en qué se han concretado los mismos ni los costes a ellos imputados.

La poca relevancia del importe de los ingresos brutos facturados por la entidad^ que es quién tiene que probar la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora, frente al volumen de operaciones que se realiza en Chile, conduce a que la recuperación del importe invertido, más los rendimientos correspondientes, no va a tener lugar mediante la obtención de ingresos provenientes de actividad exportadora, sino de la actividad propia en Chile.

De todo ello, puede desprenderse que esa es la razón principal de la inversión, la de aumentar su participación en una empresa extranjera, para la explotación del negocio de radio en Chile al objeto de favorecer e incrementar la presencia internacional de PRISA y, en definitiva, de favorecer la expansión geográfica de su actividad".

El TEAC razona y la Sala, de nuevo comparte su parecer que:

"...a tenor de la documentación que figura incorporada al expediente, tampoco en este caso (a entidad ha justificado la existencia de una verdadera actividad exportadora de servicios. Nada nuevo se aporta por la entidad respecto a la DAEX declarada por la citada inversión en los ejercicios 2006 y 2007. Como se ha señalado la improcedencia de dicha DAEX, para los ejercicios 2004 y 2005, ha sido confirmada por este TEAC en resolución de fecha 26-06-12 (RG 3637/2010). Portante, dado que la entidad tampoco ha justificado en los ejercicios 2006 y 2007 la verdadera exportación de servicios se confirma la regularización efectuada por la inspección respecto a esta inversión.

Por otro lado, es evidente que si no hay exportación ninguna proporción cabe admitir por lo que no procede la aplicación del criterio de proporcionalidad solicitado por la reclamante subsidiariamente puesto que, como se ha indicado, la entidad ni ha acreditado que existió una actividad exportadora de servicios ni ha acreditado que exista una relación directa e inmediata entre la inversión efectuada y la actividad exportadora".

A lo anterior cabría añadir que también analizamos esta inversión en nuestra SAN (2ª) 5 de mayo de 2016 (Rec. 386/2012), y también confirmamos el criterio de la Administración.

En suma, la recurrente no desvirtúa los razonamientos dados por la Inspección en relación con cada una de las inversiones realizadas y, específicamente, en la dos descritas con extensión.

El motivo se desestima.

Séptimo.

Aplicación subsidiaria del art 12.5 Ley 43/1995.

A.- De nuevo hemos de decir que este argumento fue analizado y desestima por nuestra SAN (2ª) de 5 de mayo de 2016 (Rec. 386/2012).

La recurrente, de nuevo, expresa su discrepancia con el criterio de la Administración y pide a la Sala que se aplica el art. 12.5 de la Ley 43/1995, al cumplirse los requisitos exigidos por la norma, pero no desarrolla con detalle sus argumentos.

No obstante, cabe decir que el TEAC examina el motivo en las pp. 78 y ss. Como se expone en la p. 79 se trata de analizar si procede aplicar el art. 12.5 de la Ley a la inversión realizada en VETRIX por PRISA.

El TEAC da dos argumentos para desestimar el motivo: " De una parte porque la Audiencia Nacional....., como la entidad optó por acogerse a la deducción por actividad exportadora prevista en el art. 37 TRLIS en las declaraciones de los periodos impositivos en que se realizaron las inversiones, la entidad no puede ahora, pretender cambiar la opción efectuada en su día en la autoliquidación ante la improcedencia de la DAEX regularizada por la Inspección".

De otra parte, " porque analizada por la Inspección el pretendido fondo de comercio, esta Tribunal comparte la conclusión inspectora de que el mismo no ha resultado acreditado".

B.- En efecto, " en la memoria del ejercicio 2006 se recoge que con fecha .26-10-2006, PRISA, a través de VERTIX, presentó ante la Comisión del Mercado den Valores Mobiliarios de Portugal el anuncio preliminar de una Oferta Pública de Adquisición de acciones voluntaria, referida al 100% del capital del Grupo Media Capital (GMC); en el año 2005 PRISA adquiere el 100% de VERTIX y, a su vez, VERTIX adquiere el 33% del capital social del GMC.

En fecha 27-12-2006 VERTIX realiza un aumento de capital por importe de 450.000.000 € que es suscrito íntegramente por PRISA, en su calidad de accionista único; esta ampliación se realizó para poder acometer ese importante proyecto de exteriorización y expansión internacional de su modelo de negocio.

En las memorias del GMC se recoge que VERTIX adquiere el 61,69% de sus acciones por lo que a 31-12-2007 es titular del 94,69% de las acciones de GMC. La adquisición de las acciones de GMC se realiza en distintas fechas del ejercicio 2007 por un valor total de 403.084.816 euros.

En diciembre de 2007 VERTIX realiza una reducción de capital por valor de 75.010.000 euros para constitución de reservas libres que fueron distribuidas por valor de 50.000.000 euros.

Como consecuencia de esta inversión PRISA declara en el ejercicio 2006 una DAEX de 100.619.080,85 euros (25% de 402.476.323,37 euros); en el ejercicio 2005 declaró una DAEX de 59.457.707,45 €".

Como la Inspección no aceptó la DEX, PRISA solicitó la aplicación subsidiaria del art 12.5 Ley 43/1995.

Ahora bien, la Inspección solicitó la aportación de documentación que acreditase la existencia de un fondo de comercio, pues no consideró suficiente la aportada por la empresa -una hoja Excel con los cálculos efectuados por la empresa- y las cuentas anuales de VERTIX en 2007 con certificación de la auditora Deloitte.

Tras analizar la documentación aportada y como puede verse en las pp. 80 y 81 de la Resolución recurrida, la Inspección consideró que no constaba acreditada la existencia del fondo de comercio.

El TEAC, por su parte, valorando la prueba razona:

" Este Tribunal, a la vista del expediente y de lo expuesto por la Inspección no puede compartir la afirmación actora toda vez que era la interesada la que debía probar los cálculos aportados y, como se concluye en el Acuerdo impugnado, la documentación existente en el expediente no permite dar por acreditado lo que la entidad alega. En síntesis:

No se prueba el cálculo del fondo de comercio: no hay balances a las fechas de adquisición y los fondos propios de GMG a 31-12-2007 individuales o consolidados no coinciden con los alegados en los cálculos.

No se aporta documentación solicitada por la Inspección para sustentar sus alegaciones.

La única prueba aportada, cuya insuficiencia confirma este órgano revisor, es la Propia Memoria consolidada del Grupo Prisa y la Memoria de Vertix de 2007.

No se acredita la valoración y distribución del precio entre los diversos bienes y derechos".

C.- En nuestra SAN (2ª) de 5 de mayo de 2016 (Rec. 386/2012), ya razonamos ante una aportación de prueba similar que no era suficiente.

Así, dijimos y ahora reiteramos que:

" la simple remisión a las cuentas anuales consolidadas, a la consideración de que no constando identificación alguna de bienes y/o derechos en las mismas ello supone necesariamente la procedencia de tal ausencia de imputación a los efectos de la aplicación de art 12.5 LIS , no supone, a juicio de este Tribunal, acreditación suficiente de que los cálculos efectuados por la entidad para determinar la diferencia deducible se adecuan a lo establecido en el art 12.5 de la LIS .

.....el hecho de que las cuentas hayan sido auditadas e, incluso, se haya emitido además un informe económico por una firma especializada no es decisivo, pues estamos ante una cuestión jurídica -la interpretación del artículo 12.5 y la valoración que a efectos de dicho precepto deba hacerse de la prueba aportada, referida al contenido de las cuentas anuales- cuya apreciación corresponde a esta Tribunal. Así se desprende de la STS de 12 d junio de 2012 (Rec. 3277/2009),...

Por otra parte, como ha quedado expuesto, el TEAC ha concretado razonadamente los motivos por los que no concede valor suficiente al Informe aportado por la recurrente a efectos de desvirtuar la conclusión alcanzada por la Inspección sobre la improcedencia de la deducción pretendida....Y en esta instancia, la recurrentese ha limitado a discrepar de dicha conclusión por considerar suficiente la actividad probatoria por ella desplegada....., pero sin aportar, adicionalmente, ninguna otra prueba concluyente e inequívoca sobre el fondo de comercio invocado, prueba que la Sala considera necesaria a la vista de lo razonado en relación con esta cuestión".

Como bien afirma la Abogacía del Estado, la aplicación del art 12.5 LIS exige " que se haga previamente una imputación del sobreprecio a los bienes y derechos de la sociedad adquirida, puesto que parte de considerar que dicho sobreprecio se debe a las plusvalías económicas latentes en dichos bienes.....Faltando.....la prueba del valor real de los bienes,...".

Argumentos que cabe aplicar al presente caso y que implican la desestimación del motivo.

Octavo.

Sobre las costas.

Al estimarse en parte el recurso, 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 el Procurador D. Jacobo Borja Rayón en nombre y representación de PROMOTORA DE INFORMACIONES SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017 (RG 5865/13), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración; confirmando el resto de la Resolución recurrida. 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. Sr. Magistrado Ponente D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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