

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080225

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 30 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 363/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. Se motiva y concurren causas suficientes para justificar el acuerdo de ampliación: volumen de operaciones, operaciones vinculadas, consolidación fiscal.

IS. Deducción por actividades de exportación. *Adquisición de participaciones en entidades extranjeras. Grupo de gestión de concesiones.* Relación causal entre inversión y exportación. Las inversiones han tenido por objeto la legítima búsqueda de la internacionalización del grupo, no el incremento de la actividad exportadora. Las prestaciones de servicio son las típicas realizadas entre matriz y filial. **Provisión por deterioro de cartera.** La entidad solicitó en el curso de las actuaciones que se tomase en consideración el deterioro no registrado de su participación de un 17% en una entidad, dado que tenía la consideración de sociedad multigrupo. Aunque la Inspección reconoce que hay indicios de que la entidad pudiera ejercer una influencia significativa (prestamos subordinados, quorum reforzado para toma de decisiones) no acreditan por sí que lo ejerza. Contablemente la participación figuraba como disponible para la venta. La Inspección, aun reconociendo que hay pruebas sólidas de que se trata de una entidad asociada, da más valor al hecho de que la hubiera calificado contablemente de modo distinto. En opinión del tribunal estamos ante una sociedad asociada, pues se ejerce una "influencia significativa" en su gestión.

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/2010 (TR Ley de sociedades de capital), arts. 257 y 263.

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

RD 1065/2007 (RGAT), art. 184.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), art. 47.

RD Leg 4/2004 (TR. Ley IS), arts. 12 y 37.

RD 1514/2007 (PGC), Norma 9.ª de registro y valoración y norma 13.ª de Cuentas anuales.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000363 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02718/2017

Demandante: GRUPO DE EMPRESAS AZVI SL

Procurador: D. JOSÉ MANUEL PUMAR LÓPEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

SENTENCIA

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
D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a treinta de octubre de dos mil veinte.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 363/2017, seguido a instancia de GRUPO DE EMPRESAS AZVI SL, que comparecen representadas por el Procurador D^a. Patricia Rosch Iglesias y asistido por Letrado D. José Manuel Pumar López, contra la Resolución de 2 de marzo de 2017 (RG. 6744/2013); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 2.048.337,87 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 10 de mayo de 2017, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 26 de octubre de 2017. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 13 de abril de 2018.

Tercero.

Se admitió la prueba solicitada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 19 y 28 de mayo de 2018. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 15 de octubre 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 de 2 de marzo de 2017 (RG 363/2017), por la que se desestima el recurso contra el Acuerdo de liquidación correspondiente a los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Los motivos de impugnación son:

1.- Ampliación injustificada del periodo máximo de desarrollo de las actuaciones inspectoras y como consecuencia de ello: a.- prescripción del derecho de la administración a practicar la liquidación por el ejercicio 2008 y b).- improcedencia de liquidar intereses de demora por el periodo comprendido desde la superación del periodo máximo de duración del procedimiento y la finalización del mismo -pp. 3 a 12 de la demanda-.

2.- Improcedencia de la no admisión del deterioro fiscal -art 12.3 párrafo 4 TRLIS) correspondiente a la participación ostentada por COINTER CONCESIONES SL en la sociedad AUTOPISTA MADRID-TOLEDO -pp. 12 a 24-.

3.- Improcedencia de la no admisión de la deducción por actividades de exportación (DEX) -pp. 24 a 33-.

La Sala, sin dejar de resolver ninguno de los motivos, alterará su orden siguiendo el contenido en la Resolución del TEAC.

Segundo. *Ampliación injustificada del periodo máximo de desarrollo de las actuaciones inspectoras y como consecuencia de ello: a.- prescripción del derecho de la administración a practicar la liquidación por el ejercicio 2008 y b).- improcedencia de liquidar intereses de demora por el periodo comprendido desde la superación del periodo máximo de duración del procedimiento y la finalización del mismo.*

A.- Sostiene la demandante que el Acuerdo de ampliación del periodo máximo de las actuaciones inspectoras no es conforme a Derecho, el no encontrarse debidamente motivado ni justificado, siendo la consecuencia jurídica de dicha incorrección que el ejercicio 2008 estaría prescrito y que no procedería liquidar intereses de demora en relación con los ejercicios 2009 y 2010, desde que se hubiese superado dicho plazo y hasta la liquidación -pp. 3 y ss. de la demanda-

Consta que el 20 de marzo de 2012 se iniciaron las actuaciones inspectoras. Que se dictó Acuerdo de ampliación el 6 de febrero de 2013 -notificado el 7 de febrero de 2013-, ampliando la duración del procedimiento en 12 meses. Y que el 5 de noviembre de 2013, notificada en la misma fecha, se dictó Acuerdo de liquidación con el resultado que se describe al folio 2 de la Resolución del TEAC.

B.- El TEAC trata la materia en las pp. 6 y ss. El procedimiento inspector tenía por objeto el IS (régimen consolidado periodo 2008 a 2010): IVA (Régimen Grupo de Entidades 3/2008 a 12/2010) y Retenciones/ingresos a Cuenta. Rendimientos de trabajo/profesionales (3/2008 a 12/2010).

En el Fundamento de Derecho Tercero del Acuerdo se afirma la especial complejidad con base a las siguientes razones:

1.- La entidad tributa en régimen de consolidación fiscal en el IS lo que requiere la coordinación de datos de las sociedades incluidas en el procedimiento de comprobación pertenecientes al Grupo al desarrollarse las actuaciones respecto a varios obligados tributarios (Grupo de Empresas AZVI SL, AZVI SA y Cointer Concesiones SL) Igualmente tributa en Régimen Especial de Grupo de Entidades en el IVA. En esta misma fecha se ha dictado acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras para ambos Grupos por los respectivos conceptos impositivos.

Las actuaciones inspectoras se deben realizar de forma conjunta y unitaria para todos los sujetos, impuestos y periodos objeto de la comprobación.

2º.- El importe neto de la cifra de negocios declarado por el GRUPO DE Sociedades nº 32/2006 en los periodos de comprobación, en relación con el IS es el siguiente:

2008.....	386.914.885,66
2009.....	362.010.449,95
2010.....	377.729.808,48

Cifras que superan ampliamente las requeridas para la obligación de auditar sus cuentas. (artículo 263 relacionado con el art. 257.1 b) del TR de la Ley de Sociedades de Capital).....

3º.- La entidad forma parte del Grupo AZVI, implantado en especial en Chile, Méjico, Brasil y Rumanía, entre otros. Las intensas relaciones económicas de las entidades en inspección con las del grupo internacional supone la comprobación de importantes operaciones vinculadas.

4º.- La entidad participa en 113 UTEs en el periodo inspeccionado, lo que supone una complejidad añadida en la comprobación de la misma. Las actividades económicas del Grupo se desarrollan no sólo por la sociedad dominante, sino también por las dominadas y tanto AZVI SA como COINTER CONCESIONES SL se encuentran igualmente en comprobación en los ejercicios citados.

C.- En la redacción aplicable al caso de autos, el art 150.1 de la LGT establecía que : "Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas..... No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a).-Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.....". Norma

desarrollada por el art. 184.2 del RD 1065/2007, que precisa una serie de supuestos en los que se entiende que " las actuaciones revisten una especial complejidad".

Interpretando esta norma, la STS de 4 de abril de 2017 (Rec. 529/2016), afirma que al suponer la ampliación de los plazos una agravación de la situación jurídica del obligado tributario, " la motivación no puede reducirse a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación".

No basta con la cita del precepto infringido o con la mimética reproducción del contenido de la norma, sino que deben hacerse explícitos los hechos por lo que se entiende que procede la ampliación, de forma que pueda razonablemente inferirse que la actuación de la Administración no es arbitraria y se basa en la existencia de una verdadera complejidad que permite ampliar del plazo que, con carácter general, ha sido considerado suficiente por el legislador para concluir la actividad inspectora.

En este sentido, la indicada sentencia considera suficiente que la Administración haga explícitos los datos relativos al " volumen creciente de operaciones en cada uno de los cuatro años inspeccionados, manifiesta de por sí, como hecho notorio, que sus consecuencias en orden a clarificar las circunstancias concurrentes para una exacta determinación de la deuda tributaria suponen la complejidad especial impuesta por la ley para hacer lícita la ampliación del plazo. Las cifras del volumen de operaciones son importantes....".

Llegando a sostener la STS de 28 de diciembre de 2011 (Rec. 6232/2009), que lo esencial es que pueda razonablemente inducirse la complejidad de la actuación inspectora, de forma que " si es patente la complejidad de las cuestiones controvertidas, dada la amplitud y problemática de las regularizaciones practicadas (...) estaría justificado el acuerdo de ampliación". Doctrina reiterada por la STS de 5 de octubre de 2017 (Rec. 3043/2016).

Pues bien, aplicando la precedente doctrina, hemos analizado la corrección del Acuerdo impugnado, entre otras, en la SAN (2ª) de 20 de enero de 2017 (Rec. 32/2015) indicamos que concurrían los requisitos exigidos por el art. 184.2.a y b) del RGAT y añadíamos que " no puede considerarse que no se haya descrito la situación concreta de la recurrente, pues se especifica la vinculación de las sociedades y el volumen de ventas del grupo. Esta motivación es suficiente para entender que concurren los requisitos para acordar la ampliación de actuaciones". Más recientemente, en la SAN (2ª) de 29 de septiembre de 2017 (Rec. 30/2015) insistimos en que " concurren los supuestos a) y b) del art 184.2 del Real Decreto 1065/2007 , y no puede considerarse que no se haya descrito la situación concreta de la recurrente, pues se especifica la vinculación de las sociedades y el volumen de ventas del grupo. Esta motivación es suficiente para entender que concurren los requisitos necesarios para acordar la ampliación de actuaciones". En la misma línea la SAN (2ª) de 28 de febrero de 2018 (Rec. 33/2015)

D.- La Sala entiende que, en el caso de autos, se motiva y concurren causas suficientes para justificar el Acuerdo de ampliación. Así, el volumen de operaciones es igual o superior al requerido para auditar la cuentas - art. 184.2.a) RD 1065/2007; existe un grupo de personas o entidades vinculadas, siendo necesario realizar actuaciones inspectoras respecto de varios obligados tributarios - art. 184.2.b) RD 1065/2007-; se han tenido que comprobar operaciones vinculadas con entidades residentes fuera del territorio nacional - art. 184.2.c) RD 1065/2007-; el obligado tributario tributa en régimen de consolidación fiscal - art- 184.2.d) RD 1065/2007-; y la entidad participa en 113 UTEs. Todas estas razones, valoradas en su conjunto y debidamente explicadas en el Acuerdo de ampliación lo hacen razonable e invitan a su confirmación.

Por lo demás, al margen de que el plazo de ampliación no se agotase, lo que cabe exigir a la Administración es que el Acuerdo obedezca a motivos razonables, que posteriormente la complejidad fuese menor de la esperada no implica que aquel no fuese ajustado a Derecho.

El motivo se desestima.

Segundo. Improcedencia de la no admisión de la deducción por actividades de exportación (art 37 TRLIS)-

A.- En las pp. 24 y ss. sostiene la demandante que procede la deducción por actividad exportadora. Razona que ha realizado una serie de inversiones en empresas en el extranjero. Indica que dichas sociedades aumentaron su capital según el detalle que hace explícito en la p. 25.

B.- El Acuerdo de liquidación explica la regularización efectuada en relación con este punto en las pp. 10 y ss. No niega la Inspección la realización de inversiones que describe en la p. 11, por un total de 17.577.476,66 € en 2008 y 2.360.107,57 € en 2009. Lo que sostiene es que cuando se trata de adquisición de participaciones en entidades extranjeras para que procede la deducción del art 37 del TRLIS es preciso que: a.- Se realice una gran inversión de mediante la adquisición, el menos, del 25% del capital de la entidad extranjera; b.- que exista actividad exportadora de bienes y servicios; y c.- que existe una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora.

La Administración admite que se da el primer requisito, pero entiende que no se dan ni el segundo ni el tercero. Lo que viene a sostener la Inspección es que de los datos obtenidos por la Inspección " en ningún modo puede concluirse que la matriz en España invierta en su filial...para prestarle servicios a las mismas o a los clientes

situados en los países donde se implanta, sino que, antes el contrario, las filiales constituidas en el extranjero son las que abastecen sus propios mercados locales, formando parte de la estrategia del grupo, precisamente, implantarse en otros mercados, como empresa local".

Añade, además, que " los servicios prestados por la sociedad española se enmarcan en los servicios matriz filial que son típicos de los grupos multinacionales, siendo claro que la finalidad de constituir filiales o ampliar capital en las mismas....no es prestar este tipo de servicios sino que los mismos son una consecuencia de la inversión".

En las pp. 13 y ss se explica con detalle la actuación inspectora indicando que " se ha comprobado que en todos los casos el objeto principal de la entidad inversora es el mismo que el de las filiales extranjeras y que de los datos aportados no cabe deducir que la matriz española invierte en sus filiales mejicanas, chilenas o brasileñas para prestarles servicios a ellas o clientes situados en esos países, sino que son las filiales las que abastecen sus propios mercados locales, formando parte de la estrategia del grupo implantarse en dichos países". Por lo demás, los servicios prestados por la matriz a las filiales con los " propios de los que se prestan dentro de un grupo de empresas internacionales". Y todo ello, incluso dejando al margen que respecto de Brasil " no se ha acreditado la realización de exportación alguna, ya que las facturas relativas a los servicios han sido anuladas, según ha comprobado la inspección".

El TEAC, por su parte, analiza el motivo en las pp. 16 y ss. Nos interesa destacar que en la p. 27 el TEAC expone que la Inspección admitió que alguno de los servicios aportados " podrían considerarse susceptibles de ser considerados de carácter técnico....sin embargo,....a pesar de haberse reiterado durante el procedimiento la petición de aportación detallada del contenido, naturaleza y costes incurridos por la prestación de dichos servicios técnico, el obligado tributario no ha aportado prueba alguna sobre los mismos, por lo que no cabe tenerlos por acreditados". Como razona el TEAC, la demandante realiza una serie de manifestaciones genéricas sobre la prestación de servicios técnico, pero " sin aportar ninguna prueba que justifique la existencia e importe concreto de los mismos".

C.- Interpretando el alcance del art 37.1 del TRLIS, relativo a la deducción por exportación, la jurisprudencia ha sentado las siguientes pautas:

1.- " La "ratio legis" de la "deducción por actividades de exportación", es claramente económica y consiste sencillamente en fomentar la economía productiva española, abriéndola a los mercados internacionales, que es lo que realmente le importa, de modo que, si este objetivo se consigue, como ha ocurrido con la recurrente, es completamente intrascendente que las sociedades involucradas pertenezcan a un mismo grupo económico multinacional" - STS de 24 de septiembre de 2011 (Rec. 5544/2007)-. Razonando el Tribunal que " aunque la redacción de la norma legal no es muy afortunada,....puesto que utiliza conceptos indeterminados, como el de relación directa, y además no fija límites o contornos precisos, una interpretación teleológica obliga a entender que.....tiene un fin concreto, específico y determinado, favorecer las actividades de exportación de bienes o servicios de empresas residentes en territorio español. Al ser éste el espíritu de la norma, tal como reza el título del precepto, configurándose la base de la deducción sobre el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido con tales actividades,..." - STS de 3 de julio de 2014 (Rec. 1512/2013)-.

Estando la deducción condicionada a la concurrencia de determinados requisitos: " En primer lugar, se exige la concurrencia de los elementos objetivos previstos en la propia norma, realización efectiva de inversiones en inmovilizado material o inmaterial de sucursales o establecimientos permanentes o en inversiones financieras, mediante la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o constitución de filiales con participación mínima del 25% del capital de la filial. En segundo término, la existencia de actividad exportadora con vocación de permanencia, en atención a la propia finalidad de la deducción. Y, por último, la presencia de una relación de causalidad entre la inversión efectuada y la actividad exportadora" - STS (dos) 9 de febrero de 2012 (Rec. 2779/2008 y 1286/2008), 16 de febrero de 202 (Rec. 2902/2009) y 22 de mayo de 2015 (Rec. 202/2013)-.

2.- " La deducción por inversiones de las empresas exportadoras, según los términos en que se expresa....la Ley del impuesto sobre Sociedades abarca conceptos muy distintos, que no siempre tienen naturaleza económica y contable de "inversión", tales como: a) la creación de sucursales, establecimientos permanentes o constitución de sociedades filiales en el extranjero (conceptos dispares que pueden integrarse en diversos epígrafes del inmovilizado de la empresa, la mayor parte de las cuales son inversiones reales); b) la adquisición de participaciones en el capital de sociedades extranjeras, que es el caso de autos (de inversiones financieras, distintas a las inversiones reales o materiales); c) la satisfacción en el extranjero de los gastos de propaganda y publicidad de proyección extra anual para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero (su naturaleza es la de "gastos a distribuir en varios ejercicios"); d) la producción de gastos de concurrencia a ferias y exposiciones (en realidad, son, desde el punto de vista contable, "Compras y gastos", esto es, gastos corrientes del ejercicio)" - STS de 24 de septiembre de 2011 (Rec. 5544/2007)-.

3.- " El adverbio "efectivamente".....se refiere a que las distintas inversiones tengan lugar, es decir, se hayan ejecutado en el ejercicio de que se trate, es decir, en el que se imputan temporalmente a efectos de disfrutar de la deducción" - STS de 24 de septiembre de 2011 (Rec. 5544/2007)-.

4.- " En todo caso, hay que partir, como presupuesto básico para la aplicación de la deducción, de la existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones, sin que... [la ley]...

establezca como requisito imprescindible la forma en que debe llevarse a cabo o instrumentarse dicha relación causal, siempre que se cumplan los tres requisitos establecidos en el referido precepto», en particular, a) «que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales»; b) "que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce"; y c) «que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora". De acuerdo con la Exposición de Motivos de la L.I.S., el principio orientador "del beneficio fiscal recogido en el citado precepto es el fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo, por tanto, este requisito un elemento imprescindible para configurar dicha bonificación" -- STS de 24 de septiembre de 2011 (Rec. 5544/2007) y 14 de marzo de 2013 (Rec. 2895/2010)-.

Con relación al requisito de la conexión causal o vinculación directa entre la inversión y la exportación, la Sala indica que estamos ante un " concepto jurídico indeterminado", siendo carga de la recurrente acreditar los hechos desde los que pueda inferirse de forma razonable dicha vinculación - STS (dos) 9 de febrero de 2012 (Rec. 2779/2008 y 1286/2008) y 16 de febrero de 2012 (Rec. 2902/2009)-.

Añadiendo la STS de 9 de febrero de 2012 (Rec. 2210/2010) que la norma existe la " relación directa entre inversión y actividad exportadora, pues la finalidad perseguida.....es orientar e incentivar las exportaciones españolas, cuando la inversión no esté directamente relacionada con la actividad exportadora, automáticamente queda excluida la deducción por este concepto.....La cuestión se traslada a analizar en qué medida las inversiones realizadas en su conjunto se encuentran relacionadas y resultan necesarias para el desarrollo de la actividad exportadora". Siendo preciso que las inversiones hagan " posible la actividad exportadora, y sólo es entonces cuando puede identificarse la necesaria relación directa entre inversión y actividad exportadora".

O, más recientemente, la STS de 22 de mayo de 2015 (Rec. 202/2013) sostiene que es precisa la "presencia de una relación directa entre la inversión efectuada y la actividad exportadora.....una conexión inequívoca entre inversión y actividad exportadora, de suerte que la actividad exportadora sea el objeto o el fin que justifique la inversión". Añadiendo que: " (a) "No puede aspirarse a que la deducción se extienda a una inversión que no guarda la obligada relación directa con la actividad exportadora. (...) sólo cabe la deducción de aquella inversión que cumpla este requisito, esto es de la inversión total o parcial en función de que dicha inversión en su totalidad o parcialmente cumpla el fin de procurar la actividad exportadora, de suerte que de no cumplirse la referida finalidad se excluye la relación directa exigida";(b) "La norma establece que la base de la deducción viene referida a la conexión económica que exista entre la inversión y la actividad exportadora, y ningún criterio cuantificador establece, por lo que (...) se cumple el requisito cuando no sólo toda la inversión tenga relación directa con la actividad exportadora, sino también cuando parte de la inversión tenga dicha relación directa con la actividad exportadora, esto es que parte de la inversión se haya realizado con la finalidad de favorecer la exportación, puesto que, insistimos, si la ley no exige la totalidad ni distingue bajo criterios cuantificadores, es, desde luego, factible que en el conjunto de una única inversión se persiga parcialmente favorecer la actividad exportadora de la entidad inversora".(c) "Pero en todo caso será preciso acreditar la relación de causalidad, la relación directa, entre inversión y actividad exportadora, y en este caso la acreditación quedó sentada (...) otra cosa sería ir contra los propios actos (...), más cuando una vez acreditado por la parte recurrente dicho hecho sólo cabría su rectificación demostrando que incurrió en un error de hecho, acreditando a continuación que la totalidad de la inversión guarda relación directa con la actividad exportadora, lo cual ni siquiera ha intentado".

5.- " La norma aplicada no exige una proporción cuantitativa concreta entre inversión efectuada y volumen de la actividad exportadora, sino la existencia de un nexo causal entre inversión y actividad exportadora" -- STS de 24 de septiembre de 2011 (Rec. 5544/2007)-.

C.- En la p. 30 de la demanda se razona que " la interpretación mantenida por la Inspección, según la cual, la inversión ha de tener por finalidad exclusiva o, al menos, casi exclusiva, la exportación, no resulta de la Ley, ni de su espíritu"; pero esta interpretación es precisamente la sostenida por el Alto Tribunal. Las inversiones realizadas han tenido por objeto la legítima búsqueda de la internacionalización del grupo, no el incremento de la actividad exportadora. Por lo demás, como se razona con detalle, las prestaciones de servicios acreditadas son las típicas realizadas entre matriz/filial y no se ha acreditado la efectiva prestación de servicios técnicos a las filiales.

El motivo se desestima.

Tercero. Improcedencia de la no admisión del deterioro fiscal -art 12.3 párrafo 4 TRLIS) correspondiente a la participación ostentada por COINTER CONCESIONES SL en la sociedad AUTOPISTA MADRID-TOLEDO.

A.- El TEAC resume en la p. 29 el motivo. Así, indica que:

" El obligado manifiesta que durante las actuaciones de comprobación solicitaron a la inspección que a la hora de determinar la base imponible de la entidad del grupo COINTER CONCESIONES, SL y a resultas de la

misma a la hora de determinar la base imponible del grupo, y aun cuando no hubiera sido objeto de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se tomase en consideración como partida deducible la referida en el párrafo cuarto del artículo 12.3 del TRLIS en relación a la participación ostentada por dicha sociedad del grupo en la sociedad "Autopista Madrid-Toledo".

Dicha solicitud suponía considerar como deducibles, a efectos de la determinación de las respectivas bases imponibles, los siguientes importes:

Año 2008: 1.104.733,02 €

Año 2009: 3.170.295,93 €

Año 2010: 958.048,11 €

Dicha solicitud se justificaba en que, según el obligado, dicha entidad debía ser considerada como una sociedad multigrupo, al ser una sociedad gestionada conjuntamente por sus socios y en todo caso una empresa asociada, al ejercer sobre ella una influencia significativa la entidad COINTER CONCESIONES, SL y todo ello aun cuando en la cuentas anuales de COINTER CONCESIONES, SL figurase como "activos financieros disponibles para la venta" ya que según el obligado ello se debió a un error conceptual, que se subsanó en las cuentas de 2013".

Repárese en que la actividad inspectora se inició en 2012 y el Acuerdo de liquidación se notificó en noviembre de 2013.

B.- El debate se centra en determinar si estamos ante una empresa multigrupo o asociada.

En efecto, el art 12.3 del TRLIS, en su redacción aplicable al caso, permitía: " La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil".

Añadiendo la norma que: " Para determinar la diferencia a que se refiere este apartado, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.....En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

Pues bien, consta en la diligencia nº 17, de 19 de junio de 2013, que la demandante solicitó la aplicación del art. 12.3 TRLIS en relación con la participación que COINTER tiene la sociedad AUTOPISTA MADRID TOLEDO CONCESIONARIA DE AUTOPISTAS SA.

Pretensión que fue rechazada por la Inspección razonando que la sociedad AUTOPISTA MADRID TOLEDO CONCESIONARIA DE AUTOPISTAS SA no era una sociedad multigrupo o asociada.

C.- En la p. 34 el TEAC resume los argumentos por los que la demandante sostiene que se está ante una sociedad multigrupo o asociada. Así:

"1.- Los porcentajes y participación de los socios en la entidad AUTOPISTA MADRID TOLEDO, son los siguientes:

- ISOLUX CORSAN CONCESIONES: 25.5%
- COMSA: 25,5%
- COINTER CONCESIONES: 17% :
- CONSTRUCCIONES SANCHEZ DOMINGUEZ-SANDO: 17%
- ESCOCESSOES, SGPS: 15%

De esta composición se desprende que, puesto que ninguno de los socios tiene el control de la sociedad, cada uno de ellos ejerce una influencia decisiva en la toma de decisiones, dado su elevado porcentaje de participación y dado que todos ellos pertenecen al Consejo de Administración de dicha sociedad.

2.- La exigencia a los socios de compromisos y obligaciones, entre ellos, la concesión de préstamos subordinados a la sociedad en proporción a sus respectivas participaciones en el capital, lo que evidencia la estrecha vinculación de AUTOPISTA MADRID TOLEDO con sus socios y, por tanto, la influencia significativa que estos individualmente ostentan.

3.- En las cuentas anuales de AUTOPISTA MADRID TOLEDO los distintos préstamos subordinados recibidos de sus socios aparecen clasificados en el pasivo del balance como "Deudas con empresas del grupo".

4.- En los estatutos de la sociedad se establece un quòrum reforzado del 85% para la adopción de los acuerdos más importantes, lo que de hecho supone atribuir a cada socio un derecho de veto y, por ello, una influencia decisiva".

La Inspección, p. 21, reconoce que los argumentos de la sociedad a la que hemos hecho referencia " pueden constituir indicios de que COINTER pudiera ejercer una influencia significativa en su participada; sin embargo, contrariamente a lo alegado, se considera que por sí mismos no acreditan que efectivamente ejerza influencia". Y ello por las siguientes razones:

1.-En el ejercicio 2012, las cuentas de 2013 no estaban aprobadas durante y a la finalización del procedimiento inspector, la entidad continuaba con el mismo criterio contable, encuadrando la participación entre los activos financieros para la venta. Según la nota 8.1 de las cuentas individuales la entidad registró por este concepto un deterioro de 8.060.650 €, íntegramente en el epígrafe "Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

2.- En las cuentas consolidadas del grupo de empresas en 2012 la participación de Autopista Madrid-Toledo sigue el mismo criterio que en los anteriores ejercicios y por tanto no se ha considerado a efectos contables como empresa multigrupo o asociada. La Inspección observa que en el citado epígrafe aparecen empresas en las que se ostenta una participación superior al 20% (la más baja es de un 23,20%).

Estos hechos llevan a la Inspección a concluir que, en todo momento, durante los ejercicios comprobados y los posteriores, " siempre se ha calificado la participación como activos disponibles para negociar, tanto en las cuentas individuales como en las consolidadas".

Indicando la Inspección que la entidad " no ha efectuado pérdida por deterioro contable alguna, si bien, ahora, habida cuenta que la norma fiscal no exige la imputación contable, pretende atribuir otra calificación contable, incompatible con el tratamiento contable que la entidad ha dado hasta el año 2012".

Y concluye, " estos hechos ponen de manifiesto que en todo momento durante el periodo comprobado y en los ejercicios siguientes, siempre se ha calificado la participación como activos disponibles para negociar, tanto en las cuentas individuales como en las consolidadas, de lo que cabe deducir que en ningún momento el socio ha percibido que su participación le otorga el control o la influencia requeridos para merecer otra calificación".

En nuestra opinión en este último párrafo se encuentra el núcleo del debate. La Inspección da más valor al componente subjetivo que al objetivo, es decir, reconoce que las pruebas aportadas por la recurrente son sólidas e invitan a entender que, al menos, estamos ante una sociedad asociada; pero insiste en que la entidad siempre ha calificado contablemente las participaciones como " activos financieros para la venta", es decir, la demandante " no ha percibido" que dicha participación le otorgase control o influencia sobre la sociedad Autopista Madrid-Toledo. Mientras que la recurrente, lo que viene a sostener en el fondo, es que debe darse prevalencia al elemento objetivo sobre el subjetivo, es decir, que al margen de la calificación que haya efectuado -que ahora dice haber hecho por error-, debe estarse al examen de los hechos y si de ello se infiere que es una sociedad multigrupo o asociada, debe aplicarse el art 12.3 del TRLIS.

D.- El Plan General de Contabilidad -RD 1514/2007-, en la Norma de Registro y Valoración 9, establece que: " Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:....5.- Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. 6- Activos financieros disponibles para la venta".

La determinación, por ejemplo, de cuando un activo financiero debe ser calificado como "activo para negociar" o como "activo para la venta" -largo o corto plazo-, tiene un alto componente subjetivo, depende en última instancia de la decisión de la empresa y, si fuese éste el caso, tendría razón la Inspección al sostener la concurrencia de un componente subjetivo relevante.

Pero, en nuestra opinión, la determinación de cuando un activo financiero debe ser calificado como "inversión en el patrimonio de empresas de grupo, multigrupo o asociadas" es objetiva. No puede calificarse como activo financiero disponible para la venta lo que es una inversión en una empresa multigrupo o asociada.

E.- Lo que nos lleva necesariamente a examinar cuando estamos ante una sociedad multigrupo o asociada.

De la lectura de la Exposición del RD 1159/2010, de 17 de septiembre, de Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) - al igual que la contenida en el derogado RD 1815/1991, de 20 de diciembre, que establecía normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, se deduce que nuestra normativa existen dos conceptos de grupo: al de subordinación, en el que existe una sociedad dominante y otras dependientes, controladas por la primera; y el de coordinación, " integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias". Dentro de estas últimas se encuentran las sociedades asociadas y las multigrupo.

Es claro, nadie lo discute, que no estamos ante un supuesto de subordinación, sino de coordinación en el grupo. La normativa diferencia dos tipos de sociedades en los supuestos de coordinación: las sociedades multigrupo y las asociadas.

Así, el art. 47. 1 del C de c, regula las sociedades multigrupo, al establecer que " cuando una sociedad incluida en la consolidación gestione conjuntamente con una o varias sociedades ajenas al grupo otra sociedad, ésta podrá incluirse en las cuentas consolidadas aplicando el método de integración proporcional, es decir, en proporción al porcentaje que de su capital social posean las sociedades incluidas en la consolidación".

En la normativa contable, la Norma 13 de la Parte Tercera del Plan General de Contabilidad -RD 1514/2007-, define a la empresa multigrupo " aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas".

Estamos pues ante una empresa multigrupo cuando se realice una "gestión conjunta" con " uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas".

El art 47.3 del C de c, se refiere a las empresas asociadas, al establecer que: " Cuando una sociedad incluida en la consolidación ejerza una influencia significativa en la gestión de otra sociedad no incluida en la consolidación, pero con la que esté asociada por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a la actividad de la sociedad, dicha participación deberá figurar en el balance consolidado como una partida independiente y bajo un epígrafe apropiado. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe una participación en el sentido expresado, cuando una o varias sociedades del grupo posean, el menos, el 20% de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo".

La Norma 13 de la Parte Tercera del Plan General de Contabilidad -RD 1514/2007-, establece un concepto de empresas asociadas como aquellas " la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, está destinada a contribuir a su actividad"

Añadiendo la norma que existirá dicha influencia significativa cuando "a.- La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participen en la empresa, y b.- se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y explotación de la participada, sin llegar a tener el control".

La norma se complementa con dos reglas de prueba:

-En primer lugar, " se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando una empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes posean, al menos, el 20% de los derechos de voto de otra sociedad".

-En segundo lugar, " la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar" acreditando que se tiene " representación en el consejo de administración y órgano equivalente de la dirección de la empresa participada"; se " participe en los procesos de fijación de políticas"; intervención en las " transacciones de importancia relativa con la participada"; "intercambio de personal directivo" o " suministro de información técnica esencial".

Estamos ante una sociedad asociada cuando se ejerce una "influencia significativa" en su gestión.

Dicho de otro modo, hay grupo coordinado cuando las participaciones de una sociedad se adquieren para influir en la gestión de una sociedad, bien gestionando directamente la sociedad junto con otros terceros o bien ejerciendo una influencia significativa sobre la gestión.

F.- En nuestra opinión, atendiendo a las definiciones contenidas en la norma estamos ante un supuesto de grupo coordinado.

En concreto, en la Memoria correspondiente a las cuentas de 2013, en el punto 3.7 consta bajo la rúbrica "corrección de errores", se razona que estamos ante una "sociedad asociada" " respecto de Cointer Concesiones, S.L. por los siguientes motivos:

...se trata de una sociedad constituida por distintas empresas que la gestionan conjuntamente, con las que ha mantenido importantes transacciones, y cuya vinculación va mucho más allá de ser meros accionistas, ejerciendo todas ellas una influencia significativa en su gestión, explotación y en la fijación de sus políticas financieras.

Así resulta de:

Los significativos porcentajes de participación que en el capital que todos los socios ostentan, que, de hecho, y de acuerdo con los estatutos, deja en mano de cualesquiera de ellos la válida constitución de las Juntas Generales para (a adopción de acuerdos trascendentales para la sociedad.

La condición de miembros del Consejo de administración que ostentan todos los socios, órgano al que los estatutos le encomienda la gestión, administración y explotación de las actividades sociales.

La inexistencia de delegación permanente del Consejo de administración de alguna de sus facultades en un consejero, o en una comisión ejecutiva, no disponiendo, además, de personal de alta dirección distintos de los socios.

Las importantes relaciones económicas mantenidas por los socios con la sociedad, tanto en fase de construcción de la autopista, ejecutadas por una DTE integrada por cuatro de los socios, como en la fase posterior, mediante la concesión de importantes préstamos subordinados en proporción a sus respectivas participaciones en su capital, a fin de mantener su viabilidad financiera.

La asunción de importantes compromisos de los socios frente a las entidades de crédito que han financiado a la sociedad, suscribiendo con estos el contrato de "Contrato de compromisos y garantías de accionistas y prenda de acciones en relación a la financiación a largo plazo".

Criterio que comparte la Sala, se dan, por lo tanto, los elementos objetivos para entender que nos encontramos, al menos, ante una empresa asociada y, por lo tanto, el motivo esgrimido por la Administración para rechazar la aplicación del art. 12.3 del TRLIS no es conforme a Derecho.

El motivo se estima.

Cuarto. 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 la Procuradora D^a. Patricia Rosch Iglesias en nombre y representación de GRUPO DE EMPRESAS AZVI SL, contra la Resolución de 2 de marzo de 2017 (RG. 6744/2013), la cual anulamos en parte por no ser conforme a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho tercero y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, confirmando el resto de la Resolución impugnada. 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.

El Magistrado D. Javier Eugenio López Candela, votó y deliberó pero no pudo firmar la resolución y de conformidad con lo dispuesto en el art. 204 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, lo hace el Presidente.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA-GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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