

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081286

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 21 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 602/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Planteamiento y ejecución del proyecto. Porcentajes de realización y grado de avance según modelo «Monte Carlo».* El modelo «Monte Carlo» es una herramienta de cálculo de probabilidades. La Administración no admite la estimación de contingencias mediante un modelo de simulación, lo que supone un diferimiento de ingresos. El concepto de devengo es incompatible con un método que estima probabilidades futuras.

Procedimiento de inspección. Alcance. *Regularización íntegra.* La regularización completa comprende tanto los ejercicios que son objeto de regularización como los que aun no estando en el ámbito de las actuaciones se ven afectados por la regularización. Ha de realizarse de oficio por la Administración.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 19.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000602 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04061/2017

Demandante: SACYR FLUOR, S.A

Procurador: D^a MARÍA JESÚS GUTIÉRREZ ACEVES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintiuno de diciembre de dos mil veinte.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido SACYR FLUOR, S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María Jesús Gutiérrez Aceves, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de mayo de 2017, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicio 2009, siendo la cuantía del presente recurso de 865.310,01 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por SACYR FLUOR, S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María Jesús Gutiérrez Aceves, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de mayo de 2017, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que estimando el presente recurso contencioso- administrativo, acuerde anular, por ser contraria a Derecho, la resolución económico-administrativa que aquí se recurre y, por tanto, la liquidación administrativa, así como el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de las que trae causa.

Segundo.

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

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día diez de diciembre de dos mil veinte, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de mayo de 2017, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora, en relación al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 20059

Antecedentes del presente recurso:

1.- Con fecha 1 de febrero de 2012 se iniciaron actuaciones generales de inspección para los ejercicios 2008 y 2009 en relación con el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "IS"), Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, "IVA") y Retenciones /Ingresos a cuenta de Rendimientos del Trabajo y profesionales.

2.- El 30 de julio de 2013 se formalizó acta de disconformidad A02 72288660, en la que se recogió la propuesta de regularización de los elementos de la obligación tributaria correspondientes al IS del ejercicio 2009,

resultando una deuda tributaria de 1.849.251,35 euros, correspondiendo 1.593.993,96 euros con el principal y el resto con intereses de demora.

3.- Con fecha 8/10/2013 recayó acuerdo de liquidación, confirmando la propuesta inspectora. Deuda:1.849.251, €. Fue notificado el 09/10/2013.

La liquidación resultante obedece a los siguientes ajustes practicados por la Oficina Técnica con respecto a la autoliquidación en su día presentada por la actora:

1) Diferimiento de ingresos por prestación de servicios como consecuencia de la aplicación del denominado modelo "Monte Carlo" para el cálculo del porcentaje de realización del servicio (más adelante se detalla en qué consiste este modelo).

2) No admisión de la deducibilidad de los gastos relativos a los servicios de acceso a recursos ("on call services").

3) No admisión de la deducibilidad de una parte de los gastos relativos a los servicios de apoyo a la gestión ("support services").

4) Gastos fiscalmente no deducibles por aplicación del artículo 14.1 letras c) y e); y artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "TRLIS").

4.- Como consecuencia de dichas actuaciones de comprobación se tramitó procedimiento sancionador, que concluyó con el Acuerdo sancionador de 8 de octubre de 2013, notificado el 09/10/2013.

En el mismo se sanciona únicamente la conducta consistente en la indebida deducción de gastos no deducibles a tenor del artículo 14.1.e) del RTRLIS.

Se califica la infracción de leve; se halla la proporción de total incrementos regularizados en base y total incrementos sancionables; se determina la base de la sanción en 4.622,58 euros, resulta una sanción a ingresar de 2.311,29 euros.

5.- Se halla en curso un procedimiento amistoso, ante el Internal Revenue Service de los Estados Unidos y se encuentra en fase de negociación bilateral con las autoridades españolas respecto a la deducibilidad fiscal de los gastos por la prestación de servicios de acceso a recursos ("on call services") y los servicios de apoyo a la gestión ("support services").

Cuestiones planteadas en la demanda.

1.- Sobre el adecuado reconocimiento de ingresos a efectos fiscales en aplicación del método de porcentaje de realización y en base al grado de avance de los proyectos y utilización del modelo "Monte Carlo".

2.- Sobre la obligación que tiene la Administración de practicar una regularización completa de la situación tributaria de los contribuyentes.

Antes de entrar en el examen de las cuestiones planteadas en la demanda, debemos señalar que, aunque el TEAC no suspendió la reclamación económica administrativa respecto de las cuestiones que eran objeto del procedimiento amistoso, el recurrente no plantea en su demanda el objeto de dicho procedimiento, la deducción fiscal de los gastos de la prestación de servicios de acceso a recursos y los servicios de apoyo a la gestión. Por lo tanto, tales cuestiones quedan al margen del presente recurso, al no haber sido planteadas en la demanda.

Segundo. *Sobre el adecuado reconocimiento de ingresos a efectos fiscales en aplicación del método de porcentaje de realización y en base al grado de avance de los proyectos y utilización del modelo "Monte Carlo".*

La recurrente aplica el método de porcentaje de realización a efectos de reconocer los ingresos obtenidos en la elaboración y realización de los proyectos. En este sentido, utiliza el denominado modelo "Monte Carlo" para gestionar el grado de avance y los riesgos inherentes a los proyectos. Según afirma, trata de una herramienta de cálculo de probabilidades ampliamente utilizada en el ámbito del planteamiento y la ejecución de proyectos.

La reclamante tenía un contrato con Repsol de 29/12/2006, con posterior Adenda modificativa de 26/06/2009, por el que se comprometía a la realización de diversos proyectos para la ampliación de la refinería de Cartagena.

En algunos de estos proyectos, que no en todos los contenidos en el contrato con Repsol, la reclamante aplicó un modelo de simulación, conocido como "Monte Carlo", estimando conforme al mismo determinadas contingencias probables relacionadas con el incremento del coste total estimado, de manera tal que incrementaba el coste previsto y consiguientemente resultaba disminuido el grado de avance y el ingreso reconocido.

Por ello la Inspección entiende que la entidad incurre en un diferimiento de ingresos impropio, toda vez que no considera fundada la estimación de contingencias llevada a cabo con el referido método de simulación y el consiguiente aumento de costes.

Legislación aplicable

El artículo 19 del TRLIS referido a la imputación contable de los ingresos y gastos, establece en el apartado 1 que:

"Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Por tanto, la imputación de los ingresos debe hacerse atendiendo al principio de devengo y correlación de ingresos y gastos.

El método Monte Carlo consiste en la simulación mediante la creación de modelos de posibles resultados mediante la sustitución de un rango de valores (una distribución de probabilidad) para cualquier factor con incertidumbre inherente.

Se trata de un método estadístico numérico, usado para aproximar expresiones matemáticas complejas y costosas de evaluar con exactitud.

Es por tanto un método basado en la probabilidad, lo cual contradice el principio de imputación a que se refiere el artículo 19 del real Decreto Legislativo 4/2004.

La recurrente sostiene que la cuantificación de los riesgos asociados a los proyectos se materializa en las reservas y contingencias que, al igual que otros muchos costes, deben tenerse en consideración a efectos de determinar el coste estimado del proyecto. Añade que, pertenece a un Grupo multinacional, cuya cabecera es la compañía estadounidense que cotiza en bolsa, Fluor Corporation, y se encuentra sometida a la supervisión y escrutinio permanente de la SEC (órgano regulador de las entidades que cotizan en la Bolsa de Estados Unidos). Fluor Corporation presenta Cuentas Anuales consolidadas de todo el Grupo multinacional, incluyendo a la compañía española.

Debemos aclarar en este punto, que nada impide que en las cuentas anuales la recurrente refleje posibles riesgos de contingencias utilizando para ello un método matemático de probabilidades. Ahora bien, ese cálculo no puede plasmarse en la correspondiente declaración en el Impuesto de Sociedades. Y ello, por una sencilla razón, el artículo 19, ya citado, parte de la imputación de ingresos y gastos en el periodo en el que se devenguen, y el concepto de devengo es contradictorio con un método que estima probabilidades futuras.

Y sostenemos esta afirmación en lo dispuesto en el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, que dispone:

"En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Por lo tanto, en el régimen de estimación directa de bases imponibles, el resultado contable debe corregirse aplicando las normas jurídicas reguladoras del Impuesto de Sociedades, entre otras.

No se discute que la contabilidad de la recurrente se ajuste al Plan General de Contabilidad, ni que sea posible aplicar para valorar riesgos y contingencias el método Monte Carlo, lo que se niega a por la Administración y comparte esta Sala, es que el resultado de ese método de probabilidad se traslade a la declaración del Impuesto de Sociedades, sin aplicar la imputación temporal de ingresos y gastos en la forma prevista en el TRLIS.

Señala la recurrente, que el método de grado de avance se basa precisamente en la realización de estimaciones de costes, devengándose contablemente los ingresos al ritmo en que los costes estimados se van materializando.

Pero para determinar los costes materializados no es necesario acudir a un método matemático de probabilidad, basta con reflejar el coste materializado en la contabilidad y trasladarlo a la correspondiente declaración en el Impuesto.

Por lo tanto, compartimos el criterio de la administración según el cual, ingresos y gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen.

Tercero. Sobre la obligación que tiene la Administración de practicar una regularización completa de la situación tributaria de los contribuyentes.

Señala la recurrente que no ha sido tenida en cuenta en los ejercicios siguientes, la regularización practicada por la Administración en el ejercicio objeto de autos, lo que ha producido que el margen por el que se ha tributado

en la vida del proyecto sea superior al obtenido y, en concreto, en la cuantía objeto de regularización de dichos ejercicios.

Ciertamente, la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, es una exigencia que ha venido reiteradamente reconocida por el Tribunal Supremo. Esta íntegra regularización implica que la Administración debe regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo tanto en lo que le beneficia como lo que le perjudica. En otro caso, las normas tributarias no resultarían aplicadas correctamente.

Como correctamente se afirma la demanda, Tribunal Supremo, ha afirmado que, sobre la base del principio de regularización completa, se debe regularizar la situación completa del obligado tributario y ello incluye "todos los aspectos o componentes que conforman el ámbito material" de la actuación inspectora. En este sentido se pronuncia el citado Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de diciembre de 2013 (recurso 4301/2010) y de 26 de enero de 2012 (recurso 5631/2008).

Esta doctrina reiterada del Tribunal Supremo, comprende tanto los ejercicios objeto de regularización, como todos aquellos, que, aun no estando dentro del ámbito de las actuaciones inspectoras, se vean afectados por la regularización realizada por la Administración.

La confirmación del criterio administrativo respecto del método Monte Carlo, podría ocasionar una doble imposición al sujeto pasivo, si no ordenásemos la íntegra regularización de su situación tributaria, en la medida en que la liquidación que vamos a confirmar en esta sentencia, pueda producir efectos sobre otros ejercicios, provocando así una doble imposición no permitida por las leyes tributarias.

Y esta completa regularización, ha de realizarse de oficio por la Administración, sin que sean jurídicamente aceptable, como ha reiterado el Alto Tribunal, pese al sujeto pasivo el que haya de instar esas correcciones. Por tanto, la administración de oficio ha de proceder a la íntegra regularización de la situación jurídica del recurrente, como consecuencia de la liquidación que nos ocupa, tanto en aquello que le beneficie como en lo que le perjudique, con audiencia de éste.

Por último, hemos de señalar que nada se dice en la demanda ni en el escrito de conclusiones, sobre la legalidad de la sanción impuesta, por lo que no encontramos justificación alguna para un pronunciamiento estimatorio en este punto.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

Cuarto.

NO Procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria parcial, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por SACYR FLUOR, S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María Jesús Gutiérrez Aceves, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de mayo de 2017, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto no recoge el derecho de la recurrente a la íntegra regularización de su situación tributaria, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en el señalado extremo, ordenando a la Administración demandada que proceda a la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo derivada de la liquidación objeto de autos, confirmando la Resolución impugnada en sus restantes pronunciamientos, sin especial imposición de costas, debiendo abonar cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

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

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