

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081592

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2020

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 2961/2018

#### SUMARIO:

**IS. Deducción por doble imposición internacional. Límite máximo de la deducción.** En este caso, el interesado alega que la base del límite de deducción debe quedar formada por los ingresos obtenidos fuera del territorio nacional y los gastos necesarios para su obtención. Además, considera que, en caso de rechazar este planteamiento, y de acuerdo con el derecho a una «regularización completa», la Inspección debería haber procedido a computar como gasto deducible el exceso de impuesto extranjero que no diera derecho a deducción por doble imposición internacional, ya que si bien es cierto que el RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) nada indicaba sobre el carácter deducible de los impuestos sobre la renta extranjera -distintas del IS español- siempre que no dieran derecho a deducción, la Ley 27/2014 (Ley IS) ha venido a aclarar definitivamente la cuestión indicando expresamente que los importes que no den derecho a la deducción por doble imposición internacional se consideren gasto deducible y, esta norma debe entenderse que tiene naturaleza aclaratoria respecto de los ejercicios en que sea de aplicación el RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y no dicha Ley 27/2014 (Ley IS).

El TEAC ha establecido como criterio reiterado que al proceder al cálculo de la «cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas» hay que atender a la renta neta -véase Resolución TEAC, de 12 de enero de 2017, RG 5865/2013 (NFJ065447)-.

No desconoce el Tribunal que la mencionada Resolución -RG 5865/2013- ha sido anulada en este punto por SAN, de 24 de septiembre de 2020, recurso nº 288/2017 (NFJ079931) pero frente a la referida SAN la Abogacía del Estado ha presentado recurso de casación por lo que este Tribunal Central mantiene su criterio en tanto en cuanto no exista pronunciamiento del Tribunal Supremo al respecto.

Dicho lo anterior, para el cálculo de la renta neta debe aplicarse la normativa interna.

Alega el interesado que al haber sido refacturados el 100% de los gastos imputables, los mismos se convierten en costes indirectos, que no son «necesarios» para la obtención de dichas rentas. La postura del Tribunal es totalmente contraria a este planteamiento; para proceder al cálculo de la renta neta se deben tener en cuenta todos los gastos, tanto los directos como los indirectos, en los que se ha incurrido para su obtención. Se trata de gastos en los que es necesario incurrir para obtener la renta que ha sido gravada en el extranjero sin que por el mero hecho de ser refacturados desaparezca su vinculación con la renta obtenida.

Alega también el obligado tributario que no deben incluirse en el cálculo de la renta neta los gastos del centro de coste 000 de Madrid. La Inspección realiza los cálculos de la renta neta partiendo de la propia información facilitada por el interesado en el documento «Retenciones practicadas en el exterior a X MADRID SL», en el que distingue el importe bruto de la renta, las cantidades retenidas en el extranjero, y los gastos imputables a las mismas, todo ello agrupado por países, y detallado por operación. Resulta contradictorio que el obligado tributario no esté de acuerdo con la información que él mismo ha facilitado, y si no estaba conforme con que la Inspección efectuase los cálculos de la renta neta en base a dicho documento, debería haberlo alegado frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta.

Pretende también el interesado la deducción de aquella parte del impuesto satisfecho en el extranjero que excede de la parte que resulta deducible de acuerdo con el art. 31 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) en base a que la actual Ley 27/2014 (Ley IS) prevé dicha posibilidad, ahora bien, dado que en los ejercicios 2012 y 2013 la normativa no preveía la posibilidad de que la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que excediera de la cantidad deducible por aplicación del art. 31 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) pudiera deducirse de la base imponible del Impuesto, no puede aceptarse la pretensión del interesado y ser minorada la base imponible por dicho exceso no deducible. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 31.

Ley 27/2014 (Ley IS).

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 105, 106, 108, 178, 179, 183, 191 y 209.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

Código Civil, arts. 3 y 1227.

Tribunal Económico-Administrativo Central  
SALA PRIMERA  
FECHA: 24 de noviembre de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-02961-2018  
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.  
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL  
RECLAMANTE: **X SL** - NIF ...  
REPRESENTANTE: **Axy** - NIF ...  
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económico administrativa interpuesta contra los Acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, con fecha 25/04/2018 y 09/05/2018, respectivamente, relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00/02961/18, con fecha de interposición 28/05/2018 y fecha de entrada 31/05/2018.

#### Segundo.

Con fecha 03/05/2018 se notificó al interesado Acuerdo de liquidación dictado el 25/04/2018 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013, derivado del acta **A02 ...3** (acta de disconformidad). El acta fue incoada en el seno de un procedimiento inspector de alcance general.

Las actuaciones tenían por objeto comprobar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 y el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos del 01/2012 a 12/2013.

#### Tercero.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron con la notificación de la Comunicación de inicio el 30/12/2015. El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses.

En el cómputo del plazo de duración de las actuaciones se han producido las siguientes circunstancias:

Motivos de extensión o suspensión de plazo	Fecha inicio	Fecha fin	Nº días
Solicitud de no realizar actuaciones art. 150.401/08/2016	31/08/2016	31/08/2016	31
LGT			
Total días			31
Total días netos			31

#### Cuarto.

El sujeto pasivo presentó declaración-liquidación Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades por los periodos objeto de comprobación con los siguientes importes (en euros):

	2012	2013
Base imponible	1.179.907,94	1.322.479,36
Deducciones	3.670,48	4.050,97
Líquido ingresar/devolver	2.412,46	59.552,97

El ejercicio económico del obligado tributario se inicia el 1 de enero y finaliza del 31 de diciembre. Los importes comprobados por la Inspección derivados del Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa son los siguientes:

	2012	2013
Base imponible	1.981.581,04	2.039.742,34
Deducciones	3.670,48	4.050,97
Líquido ingresar/devolver	420.915,42	413.318,06
Autoliquidación	2.412,46	59.552,97
Cuota acta	418.502,96	353.765,09

## Quinto.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización el obligado tributario no prestó su conformidad:

No se admite la deducibilidad de los gastos de personal recibidos desde las filiales de México y Argentina correspondientes a retribuciones de directivos.

No se admite la deducibilidad de los servicios prestados por las filiales de México y Colombia de los que solo se ha acreditado sus costes de personal.

No se admite la deducibilidad de los servicios recibidos de proveedores nacionales por búsqueda de inversores de la autocartera de la matriz **X SL**.

No se admite la deducibilidad de gastos de celebración de reuniones de socios en el extranjero.

No se admite la deducibilidad de los gastos por operaciones realizadas con **TW SL QR SL** gastos de viajes, atenciones a clientes, y gastos personales de **Bts** (su CEO).

No se admite la deducibilidad de determinados gastos por no entender que constituyen servicios de asistencia técnica de otras empresas del grupo.

Minoración de la deducción por doble imposición internacional.

Derivado de dicho Acuerdo de liquidación la Inspección dictó, asimismo, Acuerdo sancionador con fecha 09/05/2018, que fue notificado al interesado el 14/05/2018.

## Sexto.

El procedimiento sancionador se inició con la notificación del Acuerdo de inicio y propuesta de sanción el 21/11/2017.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos que dan lugar al Acuerdo de imposición de sanción:

La Inspección considera cometida la infracción del artículo 191 de la LGT, por dejar de ingresar como consecuencia de haber deducido en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013, gastos de personal facturados desde México y Argentina correspondientes a las retribuciones de sus directivos respecto de los que no ha quedado suficientemente acreditada su refacturación a las filiales americanas, así como por haber deducido gastos intragrupo por servicios presuntamente contratados y recibidos por las filiales para, a su vez, prestar un servicio al cliente final **NK**, no habiéndose probado su realidad.

## Séptimo.

Disconforme el interesado con los Acuerdos de liquidación y sanción interpuso contra los mismos ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, el 28/05/2018, reclamación económico-administrativa con nº 00/02961/18, solicitando la anulación del Acuerdo de liquidación y del Acuerdo sancionador y formulando las siguientes alegaciones:

Primera.- Imprudencia del rechazo de la deducibilidad de los gastos recibidos de las filiales de México y Colombia por los servicios prestados a **NK LLC**.

Segunda.- Imprudencia del rechazo de la deducibilidad de determinados gastos de personal incurridos por las filiales de México y Argentina.

Tercera.- Imprudencia del rechazo de la deducibilidad de gastos correspondientes a las operaciones realizadas con **TW SL** y **QR SL**.

Cuarta.- Imprudencia del rechazo de la deducibilidad de gastos correspondientes a reuniones internacionales y otros gastos.

Quinta.- Imprudencia del rechazo de la deducibilidad de gastos correspondientes a "otros gastos".

Sexta.- Imprudencia de la regularización de la deducción por doble imposición internacional.

Séptima.- El Acuerdo sancionador es contrario a derecho.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho del Acuerdo de liquidación y del Acuerdo sancionador objeto de la reclamación económico-administrativa que nos ocupa dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente a los mismos.

### Tercero.

Antes de comenzar a resolver las cuestiones planteadas este Tribunal considera necesario, para una mejor comprensión, detallar cual es la operativa del obligado tributario dentro del **GRUPO X**, según los datos que constan en el expediente.

**X MADRID SL** (en adelante **X MADRID**) es una filial de **X SL** (en adelante **X**), sociedad matriz del grupo. **X** posee el 91,57% de **X MADRID**, el 100% de **X BARCELONA**, el 91,50% de **X AMÉRICA** (que actúa como matriz de las filiales en Latinoamérica, en las cuales posee participaciones superiores al 90%) y 9,99% en Asesores de Comunicación Pública.

**X MADRID** participa a su vez en **ZX PORTUGAL** (51%), **XLM** (55%), y **LJ** (50,03%).

La compañía **X MADRID SL**, adicionalmente a la prestación de servicios de consultoría de comunicación a clientes finales, desarrolla y presta de forma habitual servicios a las sociedades nacionales e internacionales que conforman el Grupo, concretamente en materia de dirección y apoyo a la gestión comercial y estratégica, asistencia y apoyo a la gestión de los servicios financieros, recursos humanos, seguros, gestión de compras y tecnología, ya que cuenta al efecto con todos los medios humanos y materiales necesarios para la prestación de dichos servicios.

**X SL** cuenta con una doble actividad; por un lado, la gestión de sus compañías participadas y, por otro, prestar los servicios de Asistencia en materia de Dirección Técnica y Estratégica que a tal efecto le sean requeridos o por necesarios a **X MADRID**, bien para sí misma o bien para integrarlos dentro de los servicios que presta a las sociedades filiales del Grupo mencionados anteriormente.

Por otra parte, todos los gastos soportados contabilizados por la compañía se asignan a tres centros operativos de contabilidad de gestión según el siguiente detalle:

Centro operativo de gastos de Madrid (000): se trata de los gastos que corresponden soportar íntegramente a **X MADRID**, sin posterior repercusión al resto de empresas del grupo por tratarse de gastos asociados al negocio de consultoría propio de la actividad de la entidad, sin relación con los servicios corporativos centrales a los que nos estamos refiriendo.

Centro operativo de gastos "Mundiales" (001): corresponde a los gastos soportados por **X MADRID** y que deben distribuirse entre todas las empresas filiales del grupo a nivel mundial.

Centro operativo de gastos de América (002): corresponde a los gastos soportados por **X MADRID** y que deben distribuirse entre las empresas filiales del grupo con sede en América.

### Cuarto.

En cuanto a la PRIMERA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, que resulta improcedente no admitir la deducibilidad de los gastos recibidos de las filiales de México y Colombia por los servicios prestados a **NK LLC**, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En la reclamación económico-administrativa presentada por **el interesado** contra los Acuerdos de liquidación y sanción, el obligado tributario alega que los servicios prestados (**Proyecto A** y **Proyecto B**) a **NK LLC** (en adelante **NK**), perteneciente al **Grupo K**, por las filiales de Colombia y México, fueron facturados por **X Madrid** por cuestiones operativas y de administración.

Debido a la posición que ostenta como centro administrativo y financiero del Grupo los clientes solicitan su actuación como intermediario en la facturación de los servicios prestados por las filiales. De esta manera se limita, por una parte, a recibir facturas de otras filiales del grupo por los servicios prestados a un determinado cliente y, por otra, a facturar a dicho cliente por esos servicios prestados.

La postura de la Inspección es incoherente, puesto que sí acepta como gasto deducible los costes de personal por las horas empleadas por los trabajadores de las filiales de México y Colombia no puede, al mismo tiempo, cuestionar que los servicios hayan sido prestados por dichas filiales.

Los servicios fueron prestados a **NK** por las filiales colombiana y mexicana en los que **X MADRID** no intervino y se limitó a realizar una mera intervención de intermediario para la facturación de los mismos. Esta práctica es habitual en el Grupo. Además el **Grupo K**, dedicado a la comunicación, tiene centralizada toda su actividad en Latinoamérica.

Se ha aportado cuantiosa documentación relativa a los servicios prestados y en la que se pone de manifiesto que el papel del obligado tributario es marginal, siendo prestados los servicios desde las filiales de Colombia y México (carta de **NK** en la que se pone de manifiesto que **X MADRID** no intervino en la prestación de los servicios, certificado de pagos y sueldos y salarios de las filiales colombiana y mexicana, hoja de horas...).

Todos los gastos facturados a terceros se contabilizan en la cuenta 439 "gastos facturables", facturándose al cliente el importe de dichos gastos en el mismo momento. En el momento de la emisión de la factura el ingreso correspondiente a la repercusión de los gastos se contabiliza en la cuenta 709. Al mismo tiempo se realiza una reclasificación del gasto con carga a la cuenta 629098, y abono a la cuenta 439, quedando saldada esta última. Al coincidir el saldo deudor de la cuenta 629098 con el saldo acreedor de la cuenta 709, el efecto en resultados es 0, lo que demuestra que el obligado tributario actúa como un mero intermediario.

Los indicios que utiliza la Inspección para regularizar no están acreditados. La Inspección no explica cuales son los servicios no reales, ni cuál es la motivación para trasladar bases imponibles a otras entidades y obtener una menor tributación:

Todos los importes facturados directamente a **FUNDACIÓN K** (perteneciente también al **Grupo K**) durante los ejercicios 2012 y 2013 se corresponden con proyectos especiales, independientes de los **Proyecto A** y **Proyecto B**.

Las anomalías detectadas en las facturas emitidas a **NK** se deben a un error de impresión.

La ausencia de facturas de proveedores de las filiales colombiana y mexicana que acrediten la prestación de los servicios no es un indicio válido, puesto que para desvirtuar dicho indicio se está pidiendo probar un hecho negativo, lo que supone una "*probatio diabolica*" o prueba imposible.

La deducibilidad de las horas empleadas por el personal de las filiales de Colombia y México debe valorarse por el ratio hora de cada empleado, y no a coste.

Por su parte, **la Inspección** hace constar en el Acuerdo de liquidación que en la documentación aportada por precios de transferencia se incluyen operaciones por "*servicios prestados en su totalidad por otras compañías del Grupo que por motivos operativos y a petición del cliente final, se facturan a través de X MADRID aplicándose o no un mark-up en función de los acuerdos alcanzados con el cliente final*", en las que figuran operaciones con las filiales de Colombia y México. En relación a las mismas se hace constar lo siguiente:

En las facturas recibidas de la filial de Colombia figura como concepto, en su gran mayoría, "*generación de insumos y contenidos estratégicos para el desarrollo del plan de comunicación online de KB en España*". Según hace constar la Inspección se trataría de facturar a **NK** por los contenidos creados por la filial colombiana por un plan de comunicación online desarrollado en España.

## ANOMALIAS DETECTADAS EN FACTURAS EMITIDAS

La Inspección hace referencia en el Acuerdo de liquidación a las siguientes anomalías en las facturas aportadas:

**NK LLC** tiene su sede en ..., pero el domicilio de facturación es ...

En escrito aportado de 20/05/2016 el interesado manifiesta que "*las facturas emitidas a NK corresponden en su totalidad a servicios subcontratados a otras compañías del grupo. Por cuestiones operativas de facturación y a petición del cliente, se concentra la facturación al cliente desde España, subcontratando X Madrid SL la totalidad del servicio a otras compañías del grupo no residentes*".

En todas las facturas no coincide el importe facturado con el total de la propia factura. Dicha alteración correspondería a un tipo de moneda que tendría un tipo de cambio con el dólar de 0,00601, lo que excluye, evidentemente, al Euro.

En todas la facturas figura como medio de pago la cuenta ... Cuenta que de acuerdo con el modelo 196, no fue abierta hasta el 30/01/2014, cuando se trata de operaciones de 2012 y 2013. Esta cuenta no coincide con el número de cuenta de las demás facturas aportadas por sede electrónica el mismo día.

El domicilio de la cuenta bancaria no coincide en el ejercicio 2012 con el del obligado tributario, correspondiéndose con el domicilio al que en 2013 se trasladará.

El obligado tributario aporta, nuevamente, las mismas facturas en dos ocasiones, primero, corrigiendo el importe pero no la cuenta bancaria, y segunda, corrigiendo también la cuenta bancaria, y manifiesta que *"...A la hora de generar copia impresa de las facturas en formato papel o archivo pdf, debemos elegir manualmente un formato de impresión. Existen varios formatos de impresión que difieren en dos aspectos: la moneda en la que está emitida la factura y la cuenta bancaria que se indica para el pago de las facturas. En el momento de la impresión de las facturas para aportar a la Agencia Tributaria, por error se ha podido utilizar algún modelo de impresión diferente al utilizado en el momento de envío de las facturas al cliente...Los datos fiscales del cliente, conceptos de los servicios e importes no cambian porque están almacenados digitalmente en la aplicación. Se acompañan los mensajes de correo electrónico enviados al cliente correspondientes al envío de las facturas mensuales de los mencionados años 2012 y 2013, las cuales constan como archivo adjunto al mensaje de correo electrónico."*

La Inspección considera que el obligado tributario ha creado "ah doc" las facturas para aportarlas al procedimiento inspector, haciendo constar, en relación a los correos electrónicos adjuntados, que no permiten acreditar fehacientemente la fecha de envío o recepción, ya que todos, salvo uno, consisten en simples mensajes de envío que no acreditan, en ningún caso, su recepción por el cliente.

## COMPROBACIÓN DE LA FACTURACIÓN RECIBIDA

Manifiesta el obligado tributario que *"La factura del **proyecto A** emitida a **NK** en el mes de noviembre (25.000 \$) incluía excepcionalmente servicios prestados en México (8.800 \$), España (6.200 \$), Colombia (2.500 \$), Dominicana (2.500 \$) Brasil (2.500 \$) y Perú (2.500 \$)".* Esta afirmación contradice lo manifestado inicialmente en escrito de 20/05/2016, en el que se manifestaba que todas las facturas emitidas a **NK** se correspondían con servicios prestados por otras entidades del grupo que se habían facturado en su totalidad a través de **X MADRID**. No se aporta justificación ni documentación de la imputación a una filial o a otra de los importes facturados ni del motivo de dicha asignación.

Ante esta discrepancia, el obligado tributario manifiesta que:

*"Se han aportado copia de las facturas recibidas por las compañías del grupo (**X Colombia** y **PX México**) y las facturas emitidas refacturando estos servicios al cliente final (**NK**). El importe global de las facturas recibidas coincide con el de las facturas emitidas (excepto en noviembre de 2013, circunstancia que se comenta más adelante).*

*Solamente en el mes de noviembre de 2013, por motivos comerciales, se decidió dedicar una parte de los honorarios habituales del **Proyecto A**, servicio habitualmente realizado por **PX México**, para la prestación de servicios adicionales prestados por otras compañías del grupo (Brasil, Colombia, España, Perú y Rep. Dominicana). La factura 13/1142 de fecha 30/11/2013 del "**Proyecto A**" (servicio prestado en su totalidad en México durante 2013 por la compañía **PX SRL de CV**) emitida a **NK LLC** en el mes de noviembre (25.000 USD), incluía excepcionalmente, solo por ese mes, servicios prestados en México (8.800 USD), Colombia (2.500 USD), Rep. Dominican (2.500 USD), Brasil (2.500 USD) y Perú (2.500 USD) y España (6.200 USD)."*

El 21/10/2016 se detalla de forma específica cómo se prestó el servicio desde España destacando que, en el mes de noviembre, se emite a **NK**, además de la factura anteriormente indicadas por el **Proyecto A**, por 25.000 \$, la factura 13/1143, con el concepto "**Honorarios Proyecto C**". Las dos facturas se emiten el mismo día.

En relación a esta factura el obligado tributario ha manifestado que:

*"Los trabajos fueron ejecutados por la consultora **Dª Cp**, durante el mes de noviembre de 2013, empleando 26,5 horas de trabajo...tiene por objeto responder a la necesidad manifestada por **Organización K** de ofrecer visibilidad mediática y potenciar el **proyecto C**"*

La Inspección hace constar que, de acuerdo con la documentación aportada, las horas facturadas por la empleada para la prestación del servicio son efectivamente 26,5 horas, pero no al **proyecto C**, sino al **proyecto "K/Colección K"**.

Además, a la Inspección le resulta llamativo que los importes facturados por el total de operaciones independientes por filiales de Perú, Brasil, Colombia, España y República Dominicana, sean cantidades "redondas".

Según hace constar en el Acuerdo de liquidación, al solicitar justificación de las diferencias negativas de cambio, el obligado tributario aporta un cuadro en el que señala que las diferencias "se generaron por el cobro de

facturas de la empresa **NK**, por servicios prestados por compañías del grupo. Debió ser contabilizado en la cuenta 668010 (Dif. neg. cambio clientes/proveed)". Según la Inspección estos errores y rectificaciones se hacen para cuadrar la información original sobre precios de transferencia con los listados de la contabilidad analítica para cambiar el centro de coste a Latinoamérica.

## COMPROBACIÓN DEL SERVICIO FACTURADO

Ante estas discrepancias la Inspección solicita justificación de todos los costes soportados por la prestación del servicio y su aplicación a cada uno de los proyectos de **NK**. Según la Inspección, solo se aportó documentación interna, ninguna factura, coste, albarán o documento de terceros.

De la misma se puede concluir que el **Proyecto A** y el **Proyecto B** consisten, básicamente, en el seguimiento en medios del **Grupo K** y la gestión de su reputación empresarial, así como la subida de contenidos y noticias a las distintas redes sociales, junto con la operación de "*Activismo*",

En cuanto al seguimiento de medios, **X MADRID** presta sus servicios a través de otros proveedores, habiendo sido aportadas las facturas emitidas por el obligado tributario. En cambio, no se aportan ni facturas recibidas de las filiales americanas, ni pagos ni facturas de seguimiento de medios de estos proveedores o de otros, recibidas por las filiales colombiana y mexicana. La Inspección ha verificado los cobros desde el exterior de los proveedores de **X MADRID** sin que haya cobros de cantidades procedentes de México y Colombia.

En cuanto al servicio de gestión de reputación, que también se presta por **X MADRID** a través de un proveedor, no se han aportado pagos ni facturas de licencias ni plataformas del proveedor ni de cualquier otro recibido por las filiales de Colombia y México.

En cuanto a la prestación de servicios de "*activismo*" consistentes en contratar "*activistas*" para el uso de las redes sociales, tampoco se ha aportado documentación de contratación de usuarios, costes de su financiación, ni facturas recibidas.

Lo mismo ocurre con el diseño web o de blog corporativo, no se ha aportado documentación al respecto recibida de las filiales colombiana y mexicana ni de los proveedores habituales de **X MADRID** ni de otros; tampoco existen cobros desde el exterior por parte de los proveedores habituales de **X MADRID** procedentes de Colombia y México.

Según hace constar la Inspección, en la propia documentación aportada por el obligado tributario se admite que el plan de comunicación del **Proyecto A** y el **Proyecto B** se ha ejecutado y difundido en España, incluyendo la Inspección en el Acta diversos artículos de prensa española. Además, se atribuye a la realización del **Proyecto B** la realización de las actividades realizadas en España para la **FUNDACIÓN K**, que se facturan de forma independiente a los servicios prestados a **NK**, en contra de lo que manifiesta el obligado tributario. Así mismo, de dicha documentación se desprende que el **proyecto C** forma parte del **Proyecto B**.

## OPERACIONES SIMULTÁNEAS CON LA FUNDACIÓN K

Las actividades desarrolladas en España por **FUNDACIÓN K**, sociedad del mismo grupo que **NK**, que se factura de forma independiente consisten en prestaciones de servicios para la "*difusión mediática de la exposición*: ... No obstante, parte de estos servicios habrían sido prestados en el seno del **Proyecto A** y **Proyecto B**, tal y como se desprende de los hechos mencionados anteriormente.

En los ejercicios 2012 y 2013 las facturas emitidas a **FUNDACIÓN K** ascendieron a 74.937,93 euros, y las emitidas a **NK** (cuyo ingreso se cancelaría con la facturación recibida de las filiales) ascendería a 724.859,00 euros.

En los ejercicios 2014 y 2015 no se han declarado en el modelo 347 operaciones ni con **NK** ni con **FUNDACIÓN K**.

En el ejercicio 2016 se factura simultáneamente a **NK** (441.725,89 euros) y a **FUNDACIÓN K** (68.546,89 euros), coincidiendo la facturación temporalmente con la donación de **Dmk** de 102 obras de arte latinoamericano al Museo ...

Por último, el obligado tributario aporta un informe de las horas dedicadas por los trabajadores de las filiales de México y Colombia en el **Proyecto A** y el **Proyecto B**. La Inspección acepta la deducibilidad de dichos gastos de personal pero a coste, dado que no ha sido probada la naturaleza del servicio.

Como consecuencia de los hechos expuestos la Inspección concluye en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:

<<Por cuanto antecede, cabe concluir:

1.- A pesar de la copiosa documentación aportada, no se ha acreditado por el obligado tributario que las operaciones señaladas correspondan a servicios prestados íntegramente en el extranjero.

2.- De la documentación aportada no cabe asimismo determinar con precisión cuál ha sido el servicio efectivamente prestado al cliente **NK LLC** en los años 2012 y 2013, por un importe total de 1.000.000 \$.

3.- Se ha acreditado la intervención del Sujeto Pasivo en las operaciones descritas, así como la realización de operaciones en España, en la ejecución de ambas campañas. En las facturas recibidas de Colombia se incluye, además, como concepto "GENERACIÓN DE INSUMOS Y CONTENIDOS ESTRATÉGICOS PARA EL DESARROLLO DEL PLAN DE COMUNICACIÓN ONLINE DE **KB** EN ESPAÑA.

4.- No se ha justificado documentalmente, la existencia de pagos realizados a terceros por las filiales americanas en desarrollo del pretendido servicio prestado. Se ha alegado, además:

Se manifiesta nuevamente que en estos trabajos no existe ningún valor añadido por parte de la sociedad española, que en el mismo no ha intervenido ningún personal de **X MADRID**, y simplemente se ha realizado una mediación en el pago. Asimismo, se informa que **X MADRID**, no está habilitada para pedir la información de los costes incurridos por empresas no residentes en España, que en su caso la administración tributaria mediante la aplicación de los convenios de doble imposición mediante la aplicación de la cláusula de información de los mismos.

Y, sin embargo, sí se han aportado, entregados por dichas filiales, participadas todas ellas en su práctica totalidad por la matriz **X SL**, documentos que incluyen presupuestos internos, cuadros de horas trabajadas, hojas salariales, certificados de retenciones, e incluso correos electrónicos de correspondencia comercial entre las propias filiales, y entre éstas y sus propios trabajadores.

No se ha aportado, sin embargo, documentación sobre los gastos reales incurridos por las filiales americanas en el desarrollo de la actividad descrita, al margen de las hojas salariales del personal asignado a los proyectos.

Y se ha comprobado, además, la intervención en las operaciones de personal contratado por **X MADRID**.

5.- Con todas las salvedades descritas, se han admitido por la Inspección dichos costes como deducibles de los ingresos facturados al cliente **NK LLC**, en los términos que se detallan en apartados anteriores, al tratarse del único coste real acreditado por el obligado tributario.

6.- No se admite, por cuanto antecede, la deducibilidad de las facturas recibidas de las filiales de México y Colombia, con excepción del coste de personal arriba citado, al no haberse justificado su cuantía ni la naturaleza del servicio recibido, ni el motivo de su imputación exclusiva a dichas filiales.

7.- Se ha constatado la manipulación de documentos presentados a la Inspección, así como la rectificación de manifestaciones en sucesivos escritos, utilizando, de nuevo, documentación del grupo a efectos de "cuadrar" las cantidades originalmente aportadas, incurriendo, de nuevo, en incongruencias.

8.- Se ha constatado que no ha sido aportada justificación ninguna de las operaciones de asignación de las tareas y servicios entre las distintas filiales, ni su valoración.

9.- No ha sido posible deslindar, EN LA PROPIA DOCUMENTACIÓN APORTADA por el sujeto pasivo, los servicios prestados y facturados por separado, a las dos empresas del grupo **K**.

10.- Ha quedado acreditado según LA PROPIA DOCUMENTACIÓN APORTADA por el sujeto pasivo, la realización de tareas en España que se habrían facturado al cliente **NK**.

Por cuanto antecede la Inspección actuaría concluye que parte de las facturas recibidas de las filiales citadas no corresponden en su totalidad a servicios reales, sino a remesas intragrupo realizados por finalidades diferentes a las manifestadas, y que han producido una minoración significativa de la base imponible derivada de las operaciones facturadas íntegramente por **X MADRID** al cliente final.>>

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone en el artículo 105 que:

<<1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.>>

Para que un gasto sea fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debe cumplir los requisitos de contabilización, justificación, imputación y correlación con los ingresos.

La controversia se centra fundamentalmente en que la Inspección no considera que se haya probado la realidad del gasto por la prestación de servicios a **NK** por parte de las filiales de Colombia y México.

A estos efectos hay que destacar, entre otras, la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central 3795/12, de 05/03/2015, que dispone en su Fundamento de Derecho Segundo, en relación al gasto por prestación de servicios contabilizado, del que se ha aportado factura, pero del que no se ha probado la realidad de la operación, lo siguiente:



*<<Por tanto, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir, asimismo, el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. La Sentencia del Tribunal Supremo de 25-10-2012 (recurso de casación n.º 4159/2009) (Fundamento de Derecho Segundo):*

*"... En primer lugar, no puede existir duda alguna de que la realidad de la prestación del servicio es presupuesto indispensable de la deducción del gasto que suponga la contraprestación del mismo. Resulta evidente que paso previo a la calificación de un gasto como "necesario" para la obtención de los ingresos, es que el mismo resulte contraprestación de un servicio prestado a la actividad empresarial. Precisamente por ello, la reciente Sentencia de esta Sala de 12 de julio de 2012 (recurso de casación número 1356/2009) se ha pronunciado sobre un caso de irrealidad de compra de determinados productos, pero ya con anterioridad se habían dictado otras en relación con la misma cuestión y en el mismo sentido. Así las de 27 de mayo de 2010 (rec.cas. 1090/05) y de 8 de marzo de 2012 (rec.cas. 3780/08)." En el mismo sentido, se han dictado las Sentencias de 11 de marzo de 2013 (recurso de casación n.º 3854/2010) y 25 de abril de 2013 (recurso casación n.º 5431/2010).*

*La factura y contabilización son requisitos en principio necesarios para justificar un importe a efectos de su deducción como gasto pero la Inspección puede exigir a los sujetos pasivos la aportación de otras pruebas complementarias. Es decir, la aportación de la factura y su contabilización como gasto supone la acreditación formal, pero tal acreditación ante la Inspección, que es en principio necesaria, no es suficiente si no va acompañada de la prueba de la correlación del importe en cuestión con los ingresos de la entidad.*

*Son reiterados los pronunciamientos judiciales que, en función de lo establecido en los artículos de la LGT y LIS antes trascritos, sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc. En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles.">>*

Añadiendo en su Fundamento de derecho Cuarto, en relación al valor probatorio de la factura que:

*<<CUARTO: Pues bien, la entidad sigue insistiendo en sus alegaciones ante este Tribunal sobre la deducibilidad de los anteriores gastos ya que se aportó la factura correspondiente.*

*Conviene destacar que el motivo por el que la inspección no aceptó la deducción de los gastos contabilizados cuyo soporte documental está constituido por las facturas emitidas por los proveedores mencionados es por no haberse acreditado la realidad de las operaciones que formalizan lo cual les priva del carácter de deducibles con arreglo a derecho. Además, en el caso de ... debe advertirse que aunque se trata de operaciones entre entidades vinculadas la inspección se ha limitado a no admitir el pago efectuado por la supuesta renuncia al contrato de arrendamiento puesto que en los contratos de arrendamiento aportados ni se hace referencia a este pago ni a las renunciaciones a los contratos de alquiler.*

*Este Tribunal Central se ha pronunciado en relación a las facturas como medio de prueba, entre otras, en las resoluciones de 13 de mayo de 2009 (RG 4034/08), 30 de septiembre de 2010 (RG 5603/09) y 3 de febrero de 2010, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 358/2009, en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su efectividad. Más recientemente, en la resolución de 24 de julio de 2012 (RG 5012/10), decíamos:*

*"No podemos compartir con la recurrente que aportadas las facturas se produce automáticamente la inversión de la carga de la prueba correspondiendo a la administración demostrar la falsedad de las facturas. Antes bien entendemos que corresponde al obligado tributario probar la realidad de las operaciones recogidas en las facturas sin que la factura por sí sola sea suficiente para justificar la deducibilidad de un gasto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.*

*En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Entre ella la sentencia de 1 de julio de 2010 dictada en el recurso de casación 2973/2005 o la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005. Así dispone la sentencia de 1 de julio de 2010:*

*"Las anteriores consideraciones conducen derechamente a rechazar también que se haya infringido el art. 114 de la L.G.T. Esta Sala ha señalado que el citado es un «precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración», de manera que es a la Inspección de Tributos a la que corresponde probar «los hechos*

en que descansa la liquidación impugnada», «sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos» [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; y de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1 ]. En este sentido, hemos señalado que «[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas». Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.» [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003 ), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004 ), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1 ].

Habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos. No habiéndolo hecho, según apreciación de la Inspección de tributos, que confirma la Sentencia de instancia -en una valoración de la prueba que, repetimos, no puede considerarse irrazonable o arbitraria-, debe rechazarse de plano la lesión del art. 114 de la L.G.T."

Por su parte la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005 establece:

"En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, (...) debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se ha producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. Así, el art. 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que "toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente...". En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto se ha realizado efectivamente, aportando justificación de la realidad del mismo y, en definitiva, de la realidad de los servicios prestados.

En el caso presente, para el Tribunal de instancia no ha resultado acreditado la realidad de los servicios prestados por las sociedades PRURCA S.A. e INTERDEALING S.A. al no constituir prueba suficiente de la realidad de los servicios prestados las copias de las facturas y de los extractos bancarios aportados, pues las facturas tan solo acreditan el resultado de las operaciones efectuadas por Formación y Consultoría con sus clientes pero no con sus proveedores y lo que aquí se cuestiona no es la realidad de los pagos efectuados por ALCATEL ESPAÑA a la entidad Formación y Consultoría S.A. a virtud de las facturas emitidas por ésta sino la realidad de los servicios prestados por las entidades PRURCA e INTERDEALING.

La falta de justificación documental que demostrase en vía económica administrativa la realidad efectiva del servicio prestado no ha sido enervada, a juicio de la Sala de instancia, por medio de una prueba sólida que avalara la tesis de la recurrente.

Aquí no se dilucida si las facturas emitidas eran o no falsas, sino la realidad de los servicios que se reflejan en las facturas aportadas y, a juicio de la sentencia recurrida, no ha quedado demostrado que respondan a un

intercambio real de productos o servicios determinantes de un gasto y, en consecuencia, de la deducción controvertida.

*Debe reiterarse aquí, como en el motivo anterior, que en vía casacional no es admisible el error de hecho en la apreciación de la prueba. No quedó demostrado en la instancia que las facturas correspondiesen a un intercambio real de productos o servicios que determinarían un gasto deducible, sin que ahora quepa invertir la carga probatoria, como se pretende, en base al art. 114 de la L.G.T. 230/1963*

*De forma que, a la vista de lo establecido en el art. 114 de la Ley General Tributaria, que dispone que "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", correspondía a la recurrente probar que las facturas controvertidas se corresponden con una realidad y al no haber aportado ALCATEL documentación alguna, aparte las facturas, que demuestre la efectiva realización de los trabajos, forzoso resulta rechazar el presente motivo de casación porque la factura, por sí sola, no puede servir para justificar una deducción por gastos a efectos del Impuesto sobre Sociedades."*

*La reclamante tenía que probar la realidad de las operaciones máxime cuando corresponden bien a operaciones realizadas con entidades que tienen su residencia en un paraíso fiscal bien a operaciones realizadas con entidades vinculadas; no se trata simplemente de aportar facturas o contratos sino de probar la recepción del servicio, de las obras y su aplicación al proceso productivo. Este Tribunal considera que del examen de los datos aportados por la Inspección resulta más que razonable cuestionar la realidad de las operaciones facturadas y, por otra parte, la reclamante no ha aportado ningún otro elemento de prueba aparte de las facturas que por los razonamientos expuestos no resultan en este caso prueba suficiente."*

Así, es criterio reiterado de este Tribunal, que para que se admita la deducibilidad de un gasto es necesario que se pruebe la realidad de la operación. La aportación de la factura es un requisito mínimo para justificar su realidad, pero no suficiente. Su aportación, no presupone, por sí misma, que quede probada la realización de la prestación, siendo necesarias más evidencias que permitan concluir que la misma se ha llevado a cabo.

En cuanto a la carga de la prueba, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 20 de junio de 2012 (recurso nº 3421/2010) en su Fundamento de Derecho Séptimo señala lo siguiente:

*<<...Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.*

*Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, mantuvo la postura de que una vez acreditada la contabilidad del gasto la única forma de eliminar la deducción de un gasto real y contabilizado era mediante la prueba en contrario por parte de la Inspección de la que resulte que tal gasto no existió, al gozar el mismo, como hecho declarado, de la presunción legal de veracidad.*

*No podemos compartir este criterio, pues aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite mantener, en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos, lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles>>.*

El mismo criterio es reiterado por el Alto Tribunal en su Sentencia de 26 de octubre de 2012 (RC 4724/2009) en donde señala (FD Noveno), al señalar que:

*<<...la Inspección tras negar suficiencia a los elementos acreditativos aportados con el fundamento de que se trata de operaciones entre sociedades vinculadas, deniega la deducción sin desarrollar actividad alguna para justificar que los gastos controvertidos no son necesarios/convenientes.*

*El motivo tampoco puede prosperar, toda vez que el sujeto pasivo tiene la carga de acreditar no sólo la facturación y contabilización del gasto que pretenda deducirse, sino también su realidad, así como su vinculación a la obtención de ingresos, si la Administración cuestiona estos extremos.*

*Así lo ha considerado esta Sala en la reciente sentencia de 20 de Junio de 2012, cas. 3421/2010 (RJ 2012, 8266) , en la que dijimos:*

*"Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.*

*Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, ....>>.*

También este Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado a cerca de la carga de prueba en el caso de los gastos, destacando, entre otras, la Resolución 1461/2011, de 05/11/2013, que dispone en su Fundamento de derecho Segundo lo siguiente:

*<<SEGUNDO.- La primera cuestión consiste en determinar si son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los gastos recogidos en determinadas facturas de gastos de **DF SL**.*

*A este respecto el artículo 105 de la Ley General Tributaria dispone:*

*"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".*

*En consecuencia, recae sobre el propio obligado tributario la carga de probar que los gastos cuestionados resultan deducibles de acuerdo con la normativa aplicable.*

*En materia de gastos en general, tanto la doctrina como nuestra jurisprudencia han señalado que los requisitos fundamentales para permitir la deducción de un gasto son: 1. La justificación documental de la anotación contable. 2. La contabilización del gasto. 3. Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia. 4. La correlación con los ingresos del sujeto pasivo, para lo cual debe probarse además que el gasto fue real, o se corresponde con una operación efectivamente realizada.*

*Todo lo anterior implica que los importes considerados por el contribuyente como gasto, para que sean fiscalmente deducibles, deben de estar correlacionados con los ingresos, debiéndose probar la efectividad del gasto, prueba que, como se ha dicho, ha de aportar la propia entidad. Por otra parte, y en relación con la factura como medio de prueba, nos hemos pronunciado entre otras en resolución de 13 de mayo de 2009, reclamación 4034/2008, en resolución de 30 de septiembre de 2010, reclamación 5603/2009, o en resolución de 3 de febrero de 2010, recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 35/2009 en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad.*

*Así, la factura y su contabilización son requisitos en principio necesarios para justificar un importe a efectos de su deducción como gasto, pero la Inspección puede exigir a los sujetos pasivos la aportación de otras pruebas complementarias. Es decir, la aportación de la factura y su contabilización como gasto supone la acreditación formal, pero tal acreditación ante la Inspección, que es en principio necesaria, no es suficiente si no va acompañada de la prueba de la efectividad del gasto y su correlación con los ingresos de la entidad .*

*Son reiterados los pronunciamientos judiciales que, en función de lo establecido en los artículos de la LGT y LIS, sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc. En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles.*

*Constituye un consolidado criterio jurisprudencial, expuesto entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 1 de julio de 2010 (RJ 2010\5991), que el art. 105 de la LGT, anteriormente transcrito, obliga de igual modo al contribuyente y a la Administración, de manera que a la Inspección de Tributos le corresponde probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos", "convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos" (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2000 (recurso de casación núm. 3537/1995, FD Tercero); pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración (Sentencias de 15 de febrero de 2003 -recurso de casación núm. 1302/1998, FD Séptimo-; de 5 de julio de 2007 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 251/2002, FD Cuarto-; de 26 de octubre de 2007 ¿recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 88/2003, FD Quinto-; y de 12 de noviembre de 2008 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 370/2004, FD Cuarto.1).*

*Señala el Tribunal Supremo en la primera de las sentencias citadas que con el aludido precepto "la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general". Y continúa el Alto Tribunal: "En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica*

en el art. 114 (hoy 105) LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas. Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.»

Se añade en la repetida sentencia que "la jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general", cuya aplicación "supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.» [Sentencia de 23 de enero de 2008 (RJ 2008, 1119) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (RJ 2009, 1553) (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9310) (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7773) (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5451) (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1].".

Concluye el Tribunal Supremo que "habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos. ...>>.

En el caso que nos ocupa, el obligado tributario aporta las facturas emitidas a **NK**, y las facturas de las filiales de Colombia y México, así como informe de horas, contabilidad... Como hemos expuesto, la factura no constituye ningún medio de prueba privilegiado, siendo necesario que se completen con otros elementos que pongan de manifiesto que el servicio se ha prestado de forma efectiva. Lo mismo ocurre con la contabilidad, que es un elemento de prueba más a valorar dentro de un conjunto, pero considerada de forma individual no es, por sí sola, una prueba de la realidad del gasto. Al igual que los informes de horas y demás documentación de carácter interno aportada, son documentos privados, que tienen valor probatorio, pero que por sí mismos, no son prueba suficiente para afirmar que se ha realizado la operación.

Por tanto, es necesario la valoración de un conjunto de pruebas para poder afirmar que una operación se ha realizado de forma efectiva y que procede la deducibilidad del gasto. El problema, en el caso que nos ocupa, es que del conjunto de pruebas aportadas por el obligado tributario faltan aquellas que son determinantes de la prestación de un servicio de forma efectiva (más allá de los informes de horas, la contabilidad y las facturas) como, por ejemplo, la facturación y cobro a los proveedores por aquellos servicios subcontratados. Resulta muy llamativo que no se haya facilitado a la Inspección esta documentación, pero que sí se disponga de otra, como los informe de horas de las citadas filiales.

Tampoco acaba de comprender este Tribunal el porqué se emiten facturas a **NK** y **FUNDACIÓN K** coincidentes en el tiempo por, supuestamente, proyectos distintos, cuando de la documentación que consta en el expediente se desprende que existe una gran confusión entre los mismos.

Tampoco es aceptable la continua rectificación de la documentación inicialmente aportada. Rectificación que, como señala la Inspección, siempre se hace para fijar el centro de coste en las filiales que supuestamente han prestado los servicios.

No se trata, por tanto, de ninguna prueba imposible; no se pide que se prueben hechos negativos, simplemente que se aporten indicios de que la operación que se dice haber efectuado mediante la exhibición de una determinada factura, se ha llevado a cabo de forma efectiva.

A juicio de este Tribunal no es que no se haya probado la realidad del servicio, es que se desconoce exactamente qué servicio fue presuntamente prestado por la filiales de Colombia y México a **NK**. Es más, no ha quedado acreditado en ningún momento que se hayan prestado dichos servicios desde el extranjero, pues el informe de horas prestadas desde estas filiales, admitidas como deducibles por la Inspección, no se han asignado a ninguna tarea específica relacionada con dicho servicio. Si en algún momento las filiales extranjeras del grupo han intervenido, el obligado tributario tendría algún documento que probaría los gastos incurridos en dichas filiales para el desarrollo de los servicios, la relación entre las tareas realizadas y las facturas emitidas, los cobros correspondientes a los servicios prestados, etc... Y no únicamente informes de horas trabajadas, proyectos, presupuestos, certificados de retenciones, y correos electrónicos de carácter comercial, es decir, documentación interna de la que el obligado tributario dispone por la actividad propia de la sociedad en sí, pero que no establece una vinculación directa en dicha actividad con la prestación efectiva de los servicios que aquí nos ocupan.

En cuanto a la valoración de las horas facturadas por las filiales de Colombia y México, admitidas como deducibles por la Inspección, no habiendo quedado acreditado el servicio que se ha prestado, y por tanto, su naturaleza, no se dispone de elementos suficientes para su valoración a valor de mercado.

Como hemos mencionado, la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, debiendo probar la certeza de la realidad del gasto, su efectiva realización, no sólo aportando elementos objetivos, como puede ser, por ejemplo, la factura, sino también aportando un conjunto de indicios que pongan de manifiesto la realidad de la operación.

A estos efectos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula los medios de prueba en el ámbito tributario en el artículo 106, disponiendo su apartado 1 que:

*<<1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.>>*

El artículo 386 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, establece que:

*<<1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.*

*La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción.*

*2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.>>*

En materia de presunciones, la LGT recoge en el artículo 108.2 lo siguiente:

*<<2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.>>*

La utilización de la prueba de presunciones ha sido objeto de diversas resoluciones de este Tribunal Económico-Administrativo Central, así como de sentencias de la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo.

De este modo, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 31 de enero de 2008, (recurso 941/2004), señala que:

*<<Vaya por delante que correspondía a la Administración acreditar la existencia de la maquinación (artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil), a cuyo fin podía acudir a las presunciones (artículo 118, apartado, 2 de la Ley General Tributaria de 1963), pues rara vez se verifica directamente la existencia de un ardid que no trasciende la intención de sus autores. Como es sabido, dicha clase de prueba resulta válida si parte de un hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de una proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) (artículo 396, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento civil de 2000 y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (f.j. 6º) y 120/1999 (f.j. 2º)).>>*

Por su parte, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, indica en su Sentencia de 2 de abril de 2008, (recurso 5371/2002), lo siguiente:

*<<En relación con la válida utilización de la prueba de presunciones deben tenerse en cuenta los siguientes criterios generales acuñados por la jurisprudencia de esta Sala, según los cuales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, por cierto, exige de manera expresa el reiterado art. 386.1 LEC 1/2000, párrafo segundo, al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, de él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla,*

en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límites a la valoración de la presunción como prueba (Cfr. STS de 19 de marzo de 2001)>>.

Cabe también destacar la Resolución 5944/13 de este Tribunal en la que, en relación a la prueba indiciaria, se dispone lo siguiente:

*<<...Para poder habilitar la prueba indiciaria no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismos, pruebas directas, ni hechos ilícitos o merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes pero que, conjuntamente considerados, constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección existe una conexión lógica.*

*Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17-11-1999: "un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que ¿indica' aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede convertirse en una prueba inequívoca ¿y, en su caso, en prueba de cargo en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el "hecho consecuencia' y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho".*

*Las presunciones, pueden definirse como juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, a través de un engarce, que debe ser racional, lógico y razonable.*

*La jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 01-12-1989 con cita de la STS 499/2003 de 04 de abril), diferencia los indicios de las sospechas y conjeturas, estableciendo que: "la sospecha consistiría en la aprehensión o imaginación de una cosa por conjeturas fundadas en apariencias o visos de verdad, la conjetura, que sería el juicio que, con ciertas probabilidades de acierto, se forma de las cosas o acaecimientos por las señales que se ven u observan y, finalmente, el indicio, que es la acción o señal que da a 28 conocer lo oculto, en virtud de las circunstancias, que concurren en un hecho, dándole carácter de verosimilitud".*

*La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 16-07-2002 (RG 3507/2000) y la sentencia del Tribunal Supremo de 08-05-2003 (RG 708/2002) declaran: "que la prueba indiciaria, circunstancial o indirecta es suficiente para justificar tal participación en el hecho punible, siempre que reúna unos determinados requisitos, que esta Sala recogiendo principios interpretativos del Tribunal Constitucional, ha repetido hasta la saciedad (entre las últimas sentencias dictadas, mencionemos a título de ejemplo, las de 13- 12-99; 26-05-2000; 22-06-2000; 16-06-2000; 8-09-2000, etc.)". Estos requisitos son los siguientes:*

- 1. Los indicios han de estar acreditados por prueba directa, con lo que se trata de evitar los riesgos inherentes a la admisión de una concatenación de indicios que aumentaría los riesgos en la valoración.*
- 2. Los indicios tienen que estar sometidos a una constante verificación, que debe afectar tanto a la acreditación del indicio como a su capacidad deductiva.*
- 3. Los indicios tienen que ser plurales e independientes o siendo único que posea una singular potencia.*
- 4. Los indicios deben ser concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión.*
- 5. Esa conclusión debe ser inmediata, sin que sea admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones o cadena de silogismos.*
- 6. La prueba indiciaria exige una motivación que explique racionalmente el proceso deductivo por el que de unos hechos-indicios se deducen otros hechos consecuencia.*

A este respecto, este TEAC vino a señalar en su resolución de 09-07-1998 que:

*"La doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central acerca de la aplicación de este tipo de presunciones al ámbito tributario es la de que ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria, y en este sentido tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos:*

- a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable;*
- b) precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y*
- c) concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión.">>*

En el caso que nos ocupa la Inspección, partiendo de las pruebas aportadas por el obligado tributario, aporta una pluralidad de indicios, conexos los unos a los otros, que permiten extraer una conclusión probable mediante un proceso lógico deductivo. Dichos hechos han sido acreditados y existe una concordancia entre ellos por lo que, a juicio de este Tribunal, cumplen los requisitos exigidos por la jurisprudencia para ser admitidos como prueba indiciaria.

El problema no es que la Inspección no haya establecido una adecuada concordancia entre las presunciones y los hechos base, sino que las pruebas aportadas por el obligado tributario son insuficientes para probar sus pretensiones.

Hay que recordar que corresponde al obligado tributario la carga de la prueba, y que es él el que debe aportar ante la Inspección los indicios necesarios para que se entienda acreditada la realidad de la operación y la efectiva prestación del servicio.

La falta de indicios aportados implica que no existan pruebas de la realidad de los servicios, sin que la Inspección tenga que realizar ningún proceso lógico deductivo especialmente complejo para acreditar dicha realidad, puesto que es el obligado tributario quien, mediante dichos indicios, debe acreditar la efectividad del gasto.

La Inspección parte de las pruebas aportadas por el obligado tributario y, de ellas, concluye que, ante la ausencia de las mismas, no hay indicios suficientes para aceptar las pretensiones del interesado.

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el obligado tributario y confirmar la liquidación practicada por la Inspección en lo que a esta cuestión se refiere.

## Quinto.

En cuanto a la SEGUNDA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, que resulta improcedente el rechazo de la deducibilidad de determinados gastos de personal incurridos por las filiales de México y Argentina, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En la reclamación económico-administrativa presentada por **el interesado** contra los Acuerdos de liquidación y sanción el obligado tributario alega que el ajuste no resulta conforme a Derecho ya que los gastos referidos se encuentran claramente correlacionados con los ingresos al haberse producido su refacturación a las entidades ubicadas en Latinoamérica a través del centro de costes 002.

Durante los ejercicios 2012 y 2013 el interesado recibió diferentes facturas de las filiales de México y Argentina correspondientes a los sueldos, contribuciones sociales y otros gastos directos relativos a directivos regionales del área de Latinoamérica. Procedió a asignar dichos costes en la contabilidad analítica al Centro de coste 002 (Latam). En el Centro de coste 002 se incorporan los costes regionales que deben ser soportados de manera conjunta por las diferentes filiales de Latinoamérica, incluyéndose en el mismo diferentes tipologías de gasto según su naturaleza o función. Así, dichas cantidades totales de gastos corporativos fueron repercutidas a las diferentes filiales de América Latina tras incrementar los importes en un 3% al aplicar el margen de mercado.

Las diferencias o discordancias a las que hace referencia la Inspección para no aceptar la deducibilidad de los gastos son fruto de la distinta naturaleza y finalidad de los dos tipos de contabilidad, la financiera y la de gestión (operativa), sin que se produzca por ello ninguna "anomalía" o "desplazamiento" entre centros de coste.

En el marco de las actuaciones inspectoras se han facilitado a la Inspección todos los documentos relativos a los presupuestos elaborados por la compañía, la contabilidad financiera y la información de gestión de la sociedad, así como los documentos donde se concilian, línea a línea, partida a partida, factura a factura, los importes repercutidos por **X ARGENTINA** y **PX a X MADRID**, de forma que se puede comprobar (aunque sea de una manera algo laboriosa) a qué epígrafes se han asignado dichos costes relativos a los sueldos de directivos de América Latina dentro del centro de costes 002 y, por tanto, que se ha producido su refacturación. La partida de gestión de gasto de costes de personal refleja un importe diferente (mayor) a las cantidades facturadas por México y Argentina debido a que:

Las facturas percibidas por las filiales de México y Argentina que se contabilizaron (contabilidad financiera) como "*servicios profesionales*" incluyen diversos conceptos que fueron asignados, según su naturaleza, a diferentes partidas de gastos operativos en la categorización de gastos de gestión (aunque la mayor parte del importe facturado por México y Argentina correspondía a sueldos y se asignó a la partida de gestión "*costes de persona*").

La partida de gestión de "*costes de persona*" que se muestra en el centro de costes 002, además de los referidos sueldos de directivos con funciones regionales en Latam (los cuales se encuentran en nómina de las filiales de México y de Argentina), integra a su vez salarios de directivos que se encuentran en nómina de **X MADRID (Sres. Env y Oml)**, pero debido a las funciones que dichos directivos ejercen en beneficio del área regional de Latinoamérica, un porcentaje de ese salario se asigna al centro de coste 002 y se repercute por tanto a dicha región.

Alega el obligado tributario que ha acreditado sobradamente la refacturación de los gastos de personal percibidos por las filiales mexicanas y argentina y, por ello, la correcta correlación entre ingresos y gastos. Según el interesado la Inspección fundamenta la regularización en meros indicios que no tienen entidad suficiente, y no suponen un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano como para que puedan tener el valor probatorio:

La referencia en la documentación de precios de transferencia a que estos cargos "*deben ser asumidos*" por **X MADRID** es perfectamente compatible con la asignación de estos costes al centro 002 y su posterior



refacturación a las filiales de la región Latam, ya que dicha refacturación está prevista en los contratos suscritos por **X MADRID** con cada una de las filiales.

Los cambios producidos en los porcentajes de refacturación se deben a que cambian las circunstancias de negocio de las filiales y las funciones de los propios directivos, si bien dichos cambios se ven siempre reflejados y se pueden contrastar en los presupuestos que fueron aportados a la Inspección.

En cuanto a las anomalías en la documentación aportada, no son tales puesto que en todos los casos se ha procedido a aclarar o conciliar las diferencias, o aparentes contradicciones, para lo que ha aportado documentación suficiente para conciliar tales diferencias o, en su caso, corregir algún error puntual en el que se pudo incurrir debido al elevado volumen de documentación aportada.

Por su parte, **la Inspección** hace constar en el Acuerdo de liquidación lo siguiente, en relación a la "Operación 8. Recepción de costes de personal" de la documentación aportada por operaciones vinculadas:

<<Naturaleza: Recepción de coste.

Características: *Recepción total o parcial de costes salariales, que por razones operativas y de gestión, deben ser asumidos por nuestra compañía.*

Documentación: *Contrato Específico de Repercusión de Gasto de personal de D. Ubj entre X MADRID SL y X ARGENTINA SA.*

*Contrato Específico de Repercusión de Gasto de personal de D. Epv entre X MADRID SL y PX S. de R.L. de C.V.*

Importes:

Recepción de coste de personal 2012:

**X ARGENTINA:** 171.402

**PX MÉXICO:** 69.513

**TOTAL:** 240.916

*Contrato Específico de Repercusión de Gasto de personal de D. Ubj entre X MADRID SL y X ARGENTINA SA.*

*Contrato Específico de Repercusión de Gasto de personal de D. Epv entre X MADRID SL y SERVICIOS DE GESTIÓN MÉXICO X, S. de R.L. de C.V.*

*Contrato Específico de Repercusión de Gasto de personal de D. Msp entre X MADRID SL y PX MÉXICO X, S. de R.L. de C.V.*

Recepción de coste de personal 2013:

**X ARGENTINA:** 5.614

**PX MÉXICO:** 175.534

**TOTAL:** 181.148>>

El 12/05/2016 el obligado tributario aporta escrito en el que contradice dicho documento, manifestando que "forman parte del centro de coste de América ... corresponden a los costes del Director Financiero, Recursos Humanos y CEO de América ... a su vez los repercute a las distintas compañías del grupo con sede en América."

Indica la Inspección en el Acuerdo de liquidación que los titulares de los cargos (**Ubj**, Socio y CFO América Latina; **Mqr** y CEO Américas, Socio y Director General para América Latina) han permanecido en ambos ejercicios, 2012 y 2013, ejerciendo idénticas funciones (como figura en la web del obligado tributario) incluso hasta el día de hoy pero, sin embargo, las operaciones imputables al contrato relativo a **Ubj** se facturan únicamente en el año 2012 (no en 2013), y las operaciones imputables al contrato relativo a **Mqr** se facturan únicamente en el año 2013 (no en 2012).

Además, que el contrato aportado relativo a la asistencia al obligado tributario como director general de RRHH de **D. Epv** aparece suscrito por **D. Mqr** como representante de **X México**, el cual suscribe igualmente el siguiente contrato en el ejercicio 2013, en el que la asistencia al sujeto pasivo como director regional LATAM recae en el propio firmante, **D. Mqr**.

## REFACTURACIÓN A FILIALES

No figura en la totalidad de la documentación aportada al comienzo de las actuaciones, ni en la contabilidad, ni en la documentación de operaciones de precios de transferencia, la refacturación de dichos gastos a ninguna de las filiales o empresas del grupo. Tampoco en ninguno de los contratos de Asistencia en materia de dirección técnica y estratégica.

El sujeto pasivo alega no solo la recepción de dichos costes correspondientes a las retribuciones, gastos de viaje, automoción y telefonía móvil de sus directivos, sino también la posterior refacturación de dichos costes de vuelta a las filiales de LATAM como parte de los servicios de asistencia técnica y estratégica, para lo que aporta listados de distribución de costes.

No coinciden los importes que figuran en dichos listados como costes de personal, con los importes de los sueldos de los directivos recibidos que figuran en la documentación original de precios de transferencia aportados en febrero de 2016. Asimismo, se observa que no incluyen ni los mismos conceptos ni los mismos importes en las restantes partidas, que deberían de proceder de la misma fuente (contabilidad analítica).

## INCONGRUENCIAS EN LA DOCUMENTACIÓN APORTADA

El obligado tributario manifiesta contar con un sistema de contabilidad analítica para el registro de los costes, directos e indirectos, con un sistema de control y seguimiento. Ante la falta de coincidencia de los datos aportados, el obligado tributario manifestó en escrito presentado ante la Inspección que:

*<<En relación a los cuadros de reparto de gastos registrados en el centro de coste 002 (América Latina), importes todos ellos facturados íntegramente a compañías del grupo con sede en países de América Latina con margen del 3%, las partidas de Costes de personal (importe global de 280.321,38 euros en el año 2012 e importe global de 314.922,63 euros en el año 2013), incluyen además de costes facturados por las compañías X ARGENTINA SA y PX SRL de CV, los siguientes costes de empleados de X MADRID SL:*

*Año 2012:*

*Salario y Seguridad Social del empleado D. Oml, por importe de 33.629,40 euros, equivalente al 30% del coste empresarial (salario bruto más seguridad social a cargo de la empresa), por labores de dirección global del área de consultoría de comunicación digital imputables a las compañías del grupo con sede en países de América Latina.*

*Salario y Seguridad Social del empleado D. Env, por importe de 59.097,72, equivalente al 100% del coste empresarial (salario bruto más seguridad social a cargo de la empresa), por labores de dirección regional del área de consultoría de comunicación digital para América Latina. Esta persona estaba dedicada en exclusiva a la prestación de servicios a compañías del grupo con sede en países de América Latina.*

*Año 2013:*

*Salario y Seguridad Social del empleado D. Oml, por importe de 38.258,65 euros, equivalente al 30% del coste empresarial (salario bruto más seguridad social a cargo de la empresa), por labores de dirección global del área de consultoría de comunicación digital imputables a las compañías del grupo con sede en países de América Latina.>>*

La Inspección hace constar que, aún teniendo en consideración dichas adiciones, no coinciden ninguna de las partidas de gasto, por lo que el obligado tributario aporta copia de los apuntes registrados en las cuentas de gasto del centro de costes 002. En los listados aportados se incluyen las anotaciones referidas a varias facturas en las que se hace constar que "por error en la documentación de operaciones vinculadas el importe global de la factura se imputó como operación 8" o "ha sido reportada por error como operación 8 (recepción de costes de personal) cuando realmente correspondía a operación 6 (recepción de gastos incurridos por cuenta de la compañía)". Según manifiesta el interesado la operación 8 se corresponde con facturas recibidas por X MADRID SL tanto de X ARGENTINA SA como de PX SRL de CV de repercusión de costes de personal de directivos con funciones regionales para las diferentes empresas del grupo con sede en América Latina.

En relación a las facturas emitidas a X BRASIL por los conceptos "- 439965-X DO BRASIL-COSTE EMPRESA Env, y 646000-GASTOS DE PERSONAL EMP. DEL GRUPO-COSTE EMPRESA Env ENERO", el obligado tributario ha manifestado que:

*<<(…) traen causa de un contrato específico de repercusión de gasto de personal de D. Env entre X Madrid y X BRASIL, copia del cual también obra aportado por esta parte. Tal y como se indica en dicho contrato, se trata de un empleado que hasta 1 de enero de 2013 pertenecía a la plantilla de X Madrid y que a partir de dicha fecha se traslada a Brasil para ocupar el cargo de Director ejecutivo de la oficina de X en Río de Janeiro, bajo la dependencia y dedicación exclusiva a los clientes de X Brasil. No obstante, por el periodo de tiempo durante el cual dicho empleado completó los trámites necesarios para la obtención del permiso de residencia y permiso de trabajo en dicho país, lo que le permitió finalmente ser contratado por X Brasil, D. Env siguió manteniendo su contrato de*

trabajo con **X Madrid**, asumiendo **X Brasil** la totalidad del coste empresarial, razón por la cual se emitieron las facturas solicitadas por la Inspección>>.

En la alegaciones al trámite de audiencia manifiesta que "por error se manifestó que los gastos registrados en las cuentas...correspondían a **D. Env**, cuando lo correcto era lo manifestado en el escrito de fecha 21/10/2016, es decir, que correspondían a **D. Omi**".

En cambio, la Inspección hace constar en el Acuerdo de liquidación que no figura ningún "Contrato específico de repercusión del 30% de Gasto de Personal de **D. Omi**" en ninguno de los contratos aportados, ni en la totalidad de la documentación aportada hasta febrero de 2016, ni en la contabilidad, ni en la documentación de operaciones de precios de transferencia cuando, sin embargo, sí existe dicho contrato en cinco casos específicos de repercusión de gastos de personal, declarados y especificados en la documentación original aportada, entre el que se encuentra el contrato celebrado con **D. Env**.

## CONTABILIDAD SERVICIOS PROFESIONALES

Según señala la Inspección en el Acuerdo de liquidación, para efectuar el "cuadre" de las cantidades aportadas en el concepto de Costes de Personal, en el año 2013, y en los extractos de contabilidad analítica aportados, se imputan al centro de coste LATAM las facturas recibidas de **X MÉXICO** por retribuciones de sus directivos, junto con otras partidas en concepto de provisiones, todas ellas por importes significativos.

Dichos costes, al incluirse en el centro 002 LATAM, se repercutirían a las demás filiales americanas del grupo **X**.

En el primer listado aportado no figuran los abonos realizados en la cuenta 623099002 (SERV. PROF. LATAM).

En los listados posteriores sí se incluye la columna de abonos, comprobándose que dichas provisiones no se cancelan en el detalle de la cuenta. A 31/12/2013 se cancela mediante su íntegra imputación a la filial **X ARGENTINA**.

Según la Inspección, dichas "previsiones de gastos regionales" a los que se hace referencia en el asiento contable de cancelación (cuenta 409998) obedecerían a operaciones realizadas con la filial argentina por servicios prestados a clientes y que, según la reasignación efectuada en la contabilidad analítica, se incorporarían al centro de coste LATAM y que, al igual que los costes de los ejecutivos mencionados, se distribuirían entre las filiales.

## CONTABILIZACIÓN CUENTA BONOS

Tampoco cuadran las cantidades devengadas por "Bonos por incentivos".

Al incorporar dicha cuenta 640016, exclusivamente, los bonos provisionados para los "CONSULTORES DE CUENTAS LATAM", necesariamente, ascendería al 30 % del bono del **Sr. Omi** en el año 2013, ya que los bonos registrados por servicios profesionales figuran en cuenta independiente.

La distribución mencionada, evidentemente, no incorpora la provisión de bonos del **Sr. Omi**, ni en un 30 % ni en ningún otro porcentaje, en ninguno de los ejercicios comprobados.

Además el asiento 012590 no aparece distribuido en los demás centros de coste, solo en los 30.000,00 euros imputados a LATAM, lo que produce un descuadre.

## INFORMACIÓN DE LA PÁGINA WEB DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

No coincide la información manifestada con la que obra en la página web del obligado tributario y otras de terceros. Según consta en diversas publicaciones **D. Omi** se encontraría adscrito como directivo de **X Madrid**, no a Latinoamérica (ni en un 30 % ni en ningún otro porcentaje), sino a España y Portugal (Zona Iberia) desde noviembre de 2012. Sin embargo figuran en los anexos analíticos las nóminas de noviembre y diciembre de 2012 correspondientes al 30% de las retribuciones de **D. Omi**, exactamente en la misma proporción que en los meses anteriores. En la última rectificación planteada se incluye dicho 30% (**D. Omi**) en todo el ejercicio 2013.

## RETRIBUCIÓN DE **D. Env**

Se pretende incluir dentro de las retribuciones refactoradas como asistencia y dirección técnica el sueldo del empleado **D. Env**, lo cual contradice abiertamente no sólo la documentación de operaciones vinculadas, sino el propio diario de contabilidad y su cuadro de cuentas y conceptos, en el que dichas retribuciones se imputan directa e individualmente a la filial de Brasil. Resulta así matemáticamente imposible que dichas partidas se incluyan entre los servicios de asistencia técnica refactorados (OP. 3) ya que se habrían imputado directamente a una única filial (Brasil) como OP. 7. y se habrían facturado de forma independiente.

## ELABORACIÓN DE "INFORMES INTERNOS DE GESTIÓN"

A pesar de que en la documentación originalmente presentada se señalaba como destinatario final de las operaciones descritas el sujeto pasivo, se ha comprobado por la Inspección la aportación posterior de documentos contables que intentan "cuadrar" la documentación aportada originalmente mediante el desplazamiento de partidas entre los distintos centros de coste.

La compañía utiliza una serie de categorías "operativas" de carácter interno diferentes de la contabilidad principal (que, sin embargo, es considerablemente más detallada), en función de la naturaleza del gasto.

Los importes agregados coinciden únicamente después de procesar los errores, los desplazamientos entre cuentas y entre centros de coste, las imputaciones de diversos porcentajes de las retribuciones del personal, y las restantes anomalías que no han sido justificadas en la documentación original, sino en sucesivas entregas.

Se realiza un desglose extracontable, "manual", factura por factura, y reparto de las cuantías ya contabilizadas entre otros conceptos diferentes, (para un informe de gestión interno), y que se complementaría con parte de las retribuciones de otros empleados y directivos hasta alcanzar la cuantía global señalada. Destaca la Inspección que es llamativo cuando dichos gastos ya se encuentran contabilizados y con mayor detalle en la contabilidad principal.

Señala la Inspección que esta laboriosa reasignación individualizada, (que produce, además, los errores, desplazamientos entre partidas e incongruencias que se han detallado en apartados anteriores), sería totalmente irrelevante a efectos de control interno ya que las partidas descritas ya se habrían asignado a los centros de coste, y se habrían imputado ya al cálculo de los servicios de dirección técnica y estratégica como consta en los informes de auditoría aportados.

## CONTRATOS APORTADOS

Todos los contratos se han aportado con posterioridad a la documentación original de precios de transferencia.

Dos contratos, firmados por las dos mismas sociedades del grupo, y exactamente el mismo día, 1 de enero de 2007, aparecen suscritos por distintas personas como representantes.

## INFORMACIÓN EJERCICIOS ANTERIORES

La fecha de contratación del servicio de asistencia de **D. Ubj** es de 1 de enero de 2007, y en sus cláusulas se especifica el abono de cada factura mensual en un plazo de 90 días desde su fecha de expedición. Según la Bases de Datos de la AEAT no figura salida de divisas con destino a Argentina en ninguno de los años 2008, 2009, y 2010. En el año 2011 ya figuran salidas tanto a México como a Argentina.

Como consecuencia de los hechos expuestos la Inspección concluye en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:

*<<No se considera deducible la recepción de gastos de personal realizada desde las filiales de México y Argentina, correspondientes a las retribuciones, gastos de viaje, automoción y telefonía móvil de sus directivos, considerándose por la Inspección que obedecen a cobros, pagos, remesas y compensaciones efectuados entre filiales por meros pactos internos, sin que puedan, en ningún caso, considerarse relacionadas con los servicios efectivos prestados a terceros.*

*Con independencia de la calificación de los costes controvertidos como no deducibles, no puede considerarse acreditada, además, la refacturación de dichos gastos a las filiales latinoamericanas por los motivos siguientes:*

*1.- La documentación presentada originalmente ha sido rectificada en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, y en sucesivas instancias, como ocurre en otras de las operaciones que se regularizan en el presente informe. En la primera versión aportada (febrero de 2016), en la documentación sobre precios de transferencia, figura con claridad "Recepción total o parcial de costes salariales, que por razones operativas y de gestión, deben ser asumidos por nuestra compañía".*

*2.- El argumento aportado por el compareciente se basa en que el importe refacturado en los dos cuadros presentados tiene el mismo importe: el total sí coincide. Para la inspección dicha coincidencia es irrelevante, dado que lo que se lleva a cabo es una reclasificación de los gastos, y la suma de éstos, como es lógico, ascienden al total de gastos contabilizados en el diario.*

*Lo que discute la Inspección es el desplazamiento de parte de los gastos no deducibles detectados a otros centros de coste y pretender así que dichos gastos, al ser refacturados, constituyen igualmente ingresos para el sujeto pasivo.*

3.- El desglose de costes del centro 002 LATAM aportado en los listados de contabilidad analítica incluye, además, costes cuyo registro e imputación se realiza mediante previsiones de coste, que se cancelan mediante su imputación a la filial **X Argentina**.

4.- Las operaciones implican la recepción de costes de personal de directivos de las filiales de LATAM, y, sin embargo, a pesar de mantener dichos empleados idénticos cargos en 2012 y 2013, en cada ejercicio se reciben costes de empleados distintos.

5.- De idéntico modo, las anomalías detectadas por la Inspección en los extractos presentados afectan a otras operaciones que se regularizan en las presentes actuaciones, como se detalla en apartados posteriores.>>

El artículo 10 del TRLIS regula la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, señalando en su apartado 3 que:

*<<3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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.>>*

Para que un gasto sea fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debe cumplir los siguientes requisitos:

Contabilización: debe estar contabilizado en una cuenta de pérdidas y ganancias o de reservas, según disponga la normativa contable.

Justificación: debe probarse la realidad del gasto de acuerdo con la normativa tributaria.

Imputación: como regla general, el gasto se imputará a la base imponible del periodo impositivo en el que se haya devengado, salvo excepciones.

Correlación con los ingresos: en contraposición al concepto de liberalidad, es decir, se exige que el gasto tenga una relación, directa o indirecta, con la finalidad de obtener ingresos.

En la medida en que un gasto contabilizado no cumpla todos y cada uno de estos requisitos, no podrá admitirse su deducibilidad por ser considerado una liberalidad, de acuerdo con el artículo 14 del TRLIS, que dispone en la letra e) de su apartado 1 lo siguiente:

*<<1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

*(...)*

*e) Los donativos y liberalidades.*

*No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.>>*

En el caso que nos ocupa la controversia gira en torno a la deducibilidad o no de los gastos de personal correspondientes a operaciones vinculadas con las filiales latinoamericanas del grupo.

Es importante recordar el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece lo siguiente:

*<<1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*

*2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.>>*

Recayendo, por tanto, la carga de la prueba sobre el obligado tributario.

Hay que destacar la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central 3572/10, de 21/03/2013, que aborda la necesaria correlación de los gastos con los ingresos como un requisito para su deducibilidad en el Fundamento de Derecho Quinto, y la carga de la prueba en el Fundamento de derecho Sexto, disponiendo que:

*<<En primer lugar hemos de partir de la premisa que respecto a la carga de la prueba se contiene en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 (LGT) que dispone:*

*"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".*

*En consecuencia, recae sobre el propio obligado tributario la carga de probar que los gastos cuestionados resultan deducibles de acuerdo con la normativa aplicable.*

*Respecto a los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el IS, este Tribunal en reiteradas ocasiones ha señalado que al margen de la contabilización y del cumplimiento de las reglas de imputación temporal (con carácter general, la regla del devengo), se requiere que se acredite su efectividad; que se justifique documentalmente por cualquier medio de prueba (no sólo a través de la factura); y finalmente, que el gasto no se encuentre comprendido en la enumeración que realiza el artículo 14 de la LIS respecto de los "Gastos no deducibles", al margen de otros supuestos de no deducibilidad que se contemplan de modo disperso por el articulado del citado cuerpo legal.*

*El artículo 14.1 e) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos deducibles "los donativos y las liberalidades", señalando a continuación "No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".*

*Es decir, un gasto será deducible siempre que se encuentre correlacionado con los ingresos.*

*En orden a la justificación del gasto, la factura se configura como medio de prueba prioritario, pero no exclusivo (artículo 106.3 de la LGT); de suerte que un gasto es deducible en la medida en que la realidad del mismo se justifique, por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho que ponga de manifiesto que el gasto deducido responde a un "hecho económico real", o dicho con otras palabras, el gasto debe responder a la contraprestación de operaciones efectivamente realizadas y no simuladas o ficticias, aunque estén registradas contablemente.*

*Los importes considerados por los contribuyentes como gasto, para que sean fiscalmente deducibles y no constituyan donativos o liberalidades, deben de estar correlacionados con los ingresos. La deducibilidad fiscal de un importe contablemente reflejado como gastos está vinculada a su correlación con los ingresos, de ahí que sea necesario probar que dicho gasto tiene incidencia en la obtención de los ingresos de la sociedad, prueba que, como se ha dicho, ha de aportar la propia entidad. Y en este caso es evidente que unos listados de valoración de cartera y el mayor de la cuenta nº 6600012 no acreditan la correlación de los gastos aquí cuestionados con los ingresos de la entidad.*

*SEXTO: A continuación la entidad señala que se han aplicado incorrectamente las reglas que determinan la carga de la prueba. Sostiene que agotados todos los medios de prueba de que dispone el contribuyente se traslada la carga de la prueba a la Administración.*

*Respecto a esta cuestión conviene señalar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012 (recurso nº 3421/2010) en su Fundamento de Derecho Séptimo señala:*

*"...Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.*

*Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, mantuvo la postura de que una vez acreditada la contabilidad del gasto la única forma de eliminar la deducción de un gasto real y contabilizado era mediante la prueba en contrario por parte de la Inspección de la que resulte que tal gasto no existió, al gozar el mismo, como hecho declarado, de la presunción legal de veracidad.*

*No podemos compartir este criterio, pues aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite mantener, en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos, lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles".*

*Criterio que es reiterado en su sentencia de 26 de octubre de 2012 (RC 4724/2009) en donde señala (FD Noveno):*

*"...la Inspección tras negar suficiencia a los elementos acreditativos aportados con el fundamento de que se trata de operaciones entre sociedades vinculadas, deniega la deducción sin desarrollar actividad alguna para justificar que los gastos controvertidos no son necesarios/convenientes.*

*El motivo tampoco puede prosperar, toda vez que el sujeto pasivo tiene la carga de acreditar no sólo la facturación y contabilización del gasto que pretenda deducirse, sino también su realidad, así como su vinculación a la obtención de ingresos, si la Administración cuestiona estos extremos.*

*Así lo ha considerado esta Sala en la reciente sentencia de 20 de Junio de 2012, cas. 3421/2010 (RJ 2012, 8266) , en la que dijimos:*

*"Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.*

*Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, ....".*

*En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos establecidos en la normativa para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles. Sin olvidar que en el presente caso la entidad únicamente ha aportado unos listados de valores y el mayor de la cuenta nº 6600012*

*Por cuanto antecede, aplicando a los antecedentes reseñados la normativa citada, atendiendo a la interpretación que de la misma han realizado los Tribunales y analizadas las circunstancias concurrentes en el presente caso y los datos que obran en el expediente, el obligado tributario no prueba ni este Tribunal ha podido apreciar la concurrencia de la reseñada relación causal entre los importes objeto de controversia y la obtención de los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo por lo que entendemos como fiscalmente no deducibles dichos importes.">>*

Este criterio es reiterado, entre otras, en la Resolución de 09-04-2015: RG 3124/12-DYCTEA.

Por tanto, se exige una necesaria correlación del gasto con los ingresos como requisito imprescindible para admitir su deducibilidad.

En el caso que nos ocupa, dicha correlación no ha quedado acreditada en la medida en que el obligado tributario no ha probado que los costes de personal objeto de la controversia formen parte de los costes refacturados por los servicios de asistencia en materia de dirección técnica y estratégica. No es solo que existan constantes discrepancias entre la contabilidad financiera y la contabilidad analítica creada por el obligado tributario (cuestión que este Tribunal no entiende, al igual que la Inspección), es que el obligado tributario ha llevado a cabo una rectificación constante de los documentos para intentar cuadrar los desajustes, desplazando gastos de un centro de coste a otro. Este Tribunal, no acaba de entender la necesidad de establecer un proceso tan laborioso y complejo para efectuar dicho reparto de costes cuando el mismo puede efectuarse directamente mediante la contabilidad financiera del obligado tributario que, además, alcanza un mayor nivel de detalle. Dicho sistema eleva la complejidad de conocer si ha existido una correcta imputación y refacturación de los costes objeto de controversia.

Este Tribunal, no puede estar más de acuerdo con la Inspección en que se hace realmente complejo el seguimiento o "trazo" de los citados gastos mediante la contabilidad analítica del obligado tributario, que únicamente coincide con la contabilidad financiera en importes totales de cuadros aportados, o después de haber realizado rectificaciones de los documentos, o matizar que existen "errores".

Aporta el obligado tributario contratos con las entidades vinculadas en los que se hace referencia a la refacturación de costes de personal de **X MADRID**. En primer lugar, hay que tener en cuenta que son documentos privados que, de acuerdo con el artículo 1.227 del Código Civil, sólo producen efectos a terceros a partir de la fecha de su presentación ante un funcionario público, por lo que son un elemento de prueba que debe valorarse junto al resto, sin que por si mismos constituyan un elemento probatorio suficiente. Y, en segundo lugar, y tal y como señala la Inspección en el Acuerdo de liquidación, en los contratos no se hace referencia a la refacturación de costes de directivos de otras filiales sino, únicamente, a los costes de personal de **X MADRID**.

Además hay que destacar que en la propia documentación de precios de transferencia referida a la Operación 8 (objeto de la controversia) se establece que se trata de gastos que deben ser asumidos por el obligado tributario, mientras que en otras operaciones, como la 7, relativa a las facturas emitidas a **X BRASIL**, sí se establece la refacturación.

Por otra parte, a juicio de este Tribunal no ha quedado acreditada, tampoco, la obligación de **X MADRID**, de asumir dichos costes de personal. El obligado tributario basa su planteamiento en que **X MADRID** opera como centro de facturación de costes para todo el grupo en base a cuestiones operativas y de gestión, pero en ningún momento han quedado justificadas dichas circunstancias. Se desconoce cuáles son esas cuestiones operativas y técnicas que hacen necesario esta operativa y contar con un proceso de contabilidad analítica tan complejo.

Al mismo tiempo, no es posible conocer cuales son los criterios de distribución de los costes entre las filiales, ni el provecho o utilidad para cada una de ellas.

No habiendo quedado acreditada la obligación de asumir los gastos de personal parte de **X MADRID**, así como su contribución en la obtención de ingresos, los mismos constituyen una liberalidad no deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Correspondiendo al interesado probar la debida correlación de los gastos con los ingresos, y no habiéndolo acreditado, este Tribunal no puede más que confirmar la liquidación efectuada por la Inspección y desestimar la alegaciones formuladas por el interesado al respecto.

## Sexto.

En cuanto a la TERCERA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, que resulta improcedente el rechazo de la deducibilidad de gastos correspondientes a las operaciones realizadas con **TW SL** y **QR SL**, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En la reclamación económico-administrativa presentada por el **interesado** contra los Acuerdos de liquidación y sanción, el obligado tributario alega que los referidos gastos se corresponden con servicios reales efectivamente prestados por terceras entidades y, además, al tratarse de servicios afectos a los objetivos empresariales del Grupo, dichos gastos han sido refacturados a todas las empresas filiales del grupo a nivel mundial, lo que determina su correlación con los ingresos del grupo y la procedencia de su deducibilidad.

**TW SL** y **QR SL** son entidades que se dedican al asesoramiento estratégico y financiero para el desarrollo de compañías. La realidad y la naturaleza de los servicios prestados por dichas entidades al **GRUPO X (X)** han quedado debidamente acreditadas.

La relación empresarial de asesoramiento financiero se había iniciado con anterioridad. Durante los ejercicios 2012 y 2013 la principal labor se centra en el asesoramiento al Grupo en la búsqueda de inversores, los cuales serian referidos por la propia Sociedad o de forma coordinada con los asesores para que dichos inversores aportaran recursos financieros al Grupo que permitieran amortizar las deudas pendientes con entidades financieras, así como para dotar al Grupo de recursos financieros adicionales para ser reinvertidos en operaciones que permitieran acelerar la creación de valor. Todo ello consta debidamente acreditado en el mandato de fecha 1 de marzo de 2012 firmado entre las sociedades y en la Adenda al citado mandato de fecha 1 de julio de 2013. En el mandato se estipularon los honorarios a percibir por los servicios prestados, y asimismo constan en el expediente las facturas correspondientes por los servicios prestados, las cuales fueron debidamente integradas en la contabilidad de la empresa.

La Inspección no ha motivado el porqué no acepta la documentación aportada, realizando un juicio de valor que no es conforme a Derecho.

No es un argumento válido para cuestionar la realidad del servicio que no se hayan encontrado inversores, ya que no se puede valorar la prestación de estos servicios por el resultado de la operación.

Los gastos fueron ciertos, tuvieron un adecuado reflejo contable y se correspondieron con servicios efectivamente prestados por terceras entidades. Por tanto, no cabe sino entender que fueron abonados en contraprestación de unos determinados servicios y que los mismos se encuentran dentro de la esfera empresarial de **Grupo X**, aportándole valor añadido. En consecuencia, no hay motivo alguno para que no se entiendan correlacionados con los ingresos.

Entiende la Inspección que se produciría una duplicidad de gasto, puesto que las funciones de búsqueda de inversores ya estaban incluidas en los servicios de dirección técnica y estratégica que recibe de la matriz. De este modo, reconoce que se trata de servicios de carácter financiero y de búsqueda de recursos, atribuyéndolos en exclusiva a la matriz. Tal y como aclaró esta parte, se trata de una función compartida, y nada impide a que se pueda acudir a ayuda externa para el desarrollo de estas funciones.

Los servicios prestados, cuya deducibilidad cuestiona la inspección, eran en favor de todo el Grupo, por lo que se imputaron a la central de costes 001.

Si como afirma la Inspección, la destinataria de los servicios debía haber sido **X**, el efecto económico y fiscal hubiera sido equivalente puesto que en cumplimiento del contrato de asesoramiento suscrito por esta entidad con **X MADRID**, todos los gastos de la matriz deben ser repercutidos a **X MADRID** quien, a su vez, los imputa al centro de costes correspondiente para su posterior refacturación. Por tanto, no resulta relevante si la función de búsqueda de inversores para allegar recursos al grupo fuera o no exclusiva de la matriz.

Así, el hecho de que las facturas fueran dirigidas a **X MADRID** es consecuencia de la gestión empresarial del Grupo, en su función como centro de costes, para su posterior refacturación.

En consecuencia, no resulta admisible rechazar la deducibilidad de los gastos soportados en relación con los servicios prestados por **TW SL** y **QR SL** durante los ejercicios 2012 y 2013.

Por su parte, la **Inspección** hace constar en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:



Se aporta contrato de 1 de marzo de 2012, por el que **X MADRID** contrata a **TW SL** y **QR SL** como asesor financiero exclusivo para la posible venta o transmisión de las acciones de **X**, así como su autocartera. En primer lugar se tratará de colocar el 30% de las acciones, que se corresponden con las de la autocartera, que son participaciones que **X** adquiere a la socia **Ixt** y que no se corresponden a participaciones en **X MADRID**.

Como justificación de las facturas recibidas en 2012 y 2013, el obligado tributario aporta documento de "Análisis de oferta", de 4 de marzo de 2012, así como correos electrónicos de envío y recepción de documentos.

En cuanto a las imputaciones en el modelo 347 del ejercicio 2011, el obligado tributario manifiesta que se corresponden a otro tipo de servicios distintos a los de los ejercicios 2012 y 2013, aportando únicamente copia de la facturas.

De la documentación aportada, resulta que son funciones de la matriz **X SL**:

*<<3.2 Descripción detallada de los trabajos realizados de dirección estratégica*

*Durante los ejercicios 2012 y 2013, fue responsabilidad del Sr. Bts, Presidente y CEO del Grupo X, las siguientes funciones estratégicas:*

*1) Desarrollo, impulso y seguimiento (con asistencia del CFO del Grupo) de los Planes estratégicos a largo plazo (3 años), necesarios para competir en mercados locales y/o globales, que comprenden un análisis y toma de decisiones sobre:*

*d) Recursos financieros: Para financiar operativa y planes de expansión.>>*

Se han aportado extractos de "contabilidad analítica", en los cuales figuran las cuantías abonadas a los proveedores citados asignados a aquéllos centros de coste que incluye los gastos que se imputan a las filiales del grupo como "Dirección Técnica y Estratégica". Analizado el detalle de dichos "Extractos Analíticos", se aprecia por la Inspección que:

No ha sido acreditada la integración de dichos gastos como "Servicios de Dirección Técnica y Estratégica".

Dichos gastos (con independencia de su naturaleza, que no ha sido comprobada por la Inspección) no corresponden, en ningún caso, al Sujeto Pasivo, ni al resto de las filiales, sino en exclusiva a la matriz **X SL**, a la que, precisamente, no se repercute coste alguno.

Como consecuencia de estos hechos la Inspección concluye en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:

*<<La inspección concluye en el Acta que no se admite la deducibilidad del gasto de las facturas recibidas por los proveedores citados, al no haberse acreditado la naturaleza de los servicios prestados en años anteriores, y al tratarse, según contrato, de mediación en la venta de participaciones de la matriz, y que no corresponde en ningún caso su asunción por X MADRID SL.*

(...)

*Se produce, por tanto, una duplicidad del gasto, ya que dichas funciones de búsqueda de inversores se entenderían incluidos como servicios recibidos de la matriz en concepto de dirección técnica y estratégica, que se distribuyen a las filiales, y simultáneamente como facturación recibida de los proveedores, que se distribuirían por igual concepto a las filiales.>>*

Como hemos expuesto en el Fundamento de Derecho Cuarto, para que un gasto sea fiscalmente deducible debe haberse realizado de forma efectiva, es decir, debe probarse la realidad de la operación de la cual deriva. Para ello no es suficiente con aportar una factura o un documento privado, sino que es necesario un conjunto de pruebas que demuestren una intención clara de que el servicio ha sido efectivamente prestado. Cabe, por tanto, invocar, nuevamente lo dispuesto en la Resolución de este Tribunal expuesta en el Fundamento de Derecho Cuarto, RG 3795/12, de 05/03/2015.

También es importante recordar el artículo 1.227 del Código Civil, que señala que:

*<<La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.>>*

A juicio de este Tribunal, el obligado tributario no ha acreditado de forma suficiente la realidad de los servicios. Aporta facturas y contrato para justificar las prestaciones de servicios, que son elementos probatorios insuficientes.

Debemos recordar el artículo 106.4 de la LGT, que señala que:

*<<4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.*

*Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundamentadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.>>*

Es decir, que la factura no constituye un medio de prueba privilegia, es necesaria pero no suficiente para probar la realidad de una operación. Por sí solo, no justifica que un servicio haya sido efectivamente prestado. Por tanto, se hace necesario su valoración, dentro de un conjunto de pruebas, careciendo de fuerza probatoria suficiente si se valora de forma aislada.

Lo mismo ocurre con el contrato aportado. Se trata de un documento privado que solo produce efectos a terceros desde el momento de su presentación ante la Inspección. Es un elemento probatorio más, pero individualmente considerado, no es suficiente para justificar la existencia de una relación empresarial y una efectiva prestación de los servicios.

El problema es que el obligado tributario no ha aportado más elementos de prueba relevantes a efectos de determinar la realidad de la operación. Este Tribunal echa en falta documentos que justifiquen que, en la prestación de los servicios, realmente ha existido una búsqueda de inversores, como por ejemplo, contactos por correo electrónico con lo posibles inversores, informes a facilitar a los clientes, propuestas, términos para fijar la aceptación de ofertas, precio mínimo... algún elemento adicional, más allá de una factura y un contrato privado que no hacen prueba, por si solos, de la realidad de la operación.

Así mismo, resulta cuanto menos llamativo, que el obligado tributario no haya podido aportar más justificación que una simple manifestación sobre que los servicios prestados por **TW SL** y **QR SL** en el ejercicio 2011 eran distintos. A juicio de este Tribunal, el interesado debería disponer de algún tipo de documento que puede justificar dicha afirmación, dado que hubiera supuesto un elemento de prueba más, a la hora de valorar si estas dos entidades prestan de forma efectiva los servicios contratados.

Este Tribunal no comprende como, si la relación comercial con las citadas entidades se produjo durante al menos un periodo de 3 años (si no más), no se hayan aportado más elementos de prueba por parte del obligado tributario.

Por último, destacar que tampoco ha quedado acreditada la integración de los gastos dentro de los servicios de dirección técnica y estratégica, de la contabilidad analítica, lo que implica que no quede acreditada la refacturación de dichos gastos.

Por otra parte, aún en el caso de que no se cuestionase la efectiva prestación de los servicios, tal y como hemos expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, para que un gasto sea deducible es necesaria su correlación con los ingresos, de acuerdo con el artículo 14.1 e) TRLIS, correspondiendo al obligado tributario probar dicha correlación, tal y como dispone el artículo 105 de la LGT.

Cabe aquí también invocar lo dispuesto por la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central 3572/10, de 21/03/2013, expuesta en el Fundamento de derecho anterior, que establece como criterio reiterado la necesidad de que, para que un gasto sea fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, exista una debida correlación con los ingresos, correspondiendo, además, la carga de probar dicha correlación, al obligado tributario.

Afirma el interesado que la búsqueda de financiación no corresponde de forma exclusiva a la matriz, y que se trata de una labor compartida. De ser así, debería haber aportado el correspondiente documento en el que se haga constar dicha afirmación, ya que de la documentación que obra en el expediente solo se puede concluir que dicha función corresponde a la matriz, a la que no se le repercute gasto alguno. Siendo así (corresponde a la matriz el ejercicio de esta función), **X MADRID** estaría soportando un gasto que no le genera ninguna utilidad, no contribuyendo a la obtención de ingresos, y no estando, por tanto, correlacionado con los mismos.

De este modo, no es que se trate sólo de un gasto que debe asumir la matriz, es que no ha quedado acreditada la efectiva prestación de los servicios, no pudiendo integrarse dentro de la asistencia en materia de dirección técnica y estratégica que **X MADRID** presta a otras entidades del grupo, constituyendo una liberalidad no deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones del interesado y confirmar la liquidación de la Inspección en lo que a esta cuestión se refiere.

**Séptimo.**

En cuanto a la CUARTA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, que no resulta procedente el rechazo de la deducibilidad de gastos correspondientes a reuniones internacionales y otros gastos, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En la reclamación económico-administrativa presentada por el **interesado** contra los Acuerdos de liquidación y sanción, el obligado tributario alega que, en cuanto a las reuniones internacionales, los referidos gastos si "*encajan*" en aquellos costes relativos a servicios de asistencia en materia de dirección técnica y estratégica que presta **X MADRID** al resto de filiales, toda vez que se ha probado la naturaleza y el carácter profesional.

En atención a la estructura empresarial globalizada, y con socios minoritarios en diversos países, es costumbre consolidada que se celebren dos reuniones anuales de trabajo (una en España y otra en una oficina internacional con carácter rotatorio) en las que socios y directivos del grupo se encuentran personalmente, ponen en común, y debaten, sobre diversos temas relativos al negocio del Grupo.

Se aporta diversa documentación que acredita que se trata de reuniones de carácter profesional, sin que en ningún caso pueda considerarse el "*evidente carácter recreativo*" que le pretende imputar la Inspección. No es menos cierto que se celebraban determinadas actividades puntuales de carácter social o lúdico, favorecer las relaciones personales o "*networking*", pero resulta evidente que las mismas tienen un carácter residual y accesorio dentro de la larga lista de reuniones profesionales que constituyen el núcleo fundamental en cuanto a tiempo dedicado y contenido de la reunión.

Debido a las características y temas debatidos en dichas reuniones internacionales (relativas al negocio y estrategia de todo el **Grupo X**), los gastos derivados en las mismas sí que se deben integrar en aquellos servicios de asistencia en materia de dirección técnica y estratégica. A este respecto consta en el expediente el documento "*Análisis funcional global de servicios corporativos*" en el cual se detallan los trabajos realizados de dirección técnica y de apoyo comercial internacional de **X MADRID**, entre las que se encuentran las reuniones de socios.

Los viajes de dichas reuniones son soportados de manera individual y separada por cada filial respecto a sus socios y directivos. Los costes de alojamiento y manutención, así como los gastos conexos (materiales entregables, proyectores, salas de reuniones, etc) son abonados por **X MADRID** directamente o por repercusión a la filial anfitriona para, una vez asignado al centro de coste 001, sean refacturados a todas las filiales del grupo.

La refacturación de los gastos ha quedado acreditada por lo que, en aplicación del artículo 14.1.e) TRLIS, una vez probada la correlación de los gastos con los ingresos facturados, procede aceptar dichos gastos como deducibles.

En cuanto a los gastos procedentes de la filial brasileña, se corresponden con gastos relativos al desplazamiento a Brasil en 2012 del Presidente del Grupo. Estos gastos fueron facturados a **X MADRID** que, tras asignarlos al centro de costes 001, procedió a su refacturación por lo que, en aplicación del principio de correlación, nada cabe objetar a su deducibilidad en sede de **X MADRID**, puesto que los gastos sirven a la prestación de servicios corporativos que de forma directa (con empleados propios o servicios contratados directamente por **X MADRID**) o indirecta (a través de ingresos prestados o contratados por otras entidades del grupo) realiza **X MADRID**.

Por su parte, **la Inspección** hace constar en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:

Figura en la documentación aportada por operaciones vinculadas "*OPERACIÓN 6: RECEPCIÓN DE GASTOS INCURRIDOS POR CUENTA DE LA COMPAÑÍA, POR OTRAS COMPAÑÍAS DEL GRUPO*", en la que se indica como característica de la operación: "*Recepción de gastos en los que ha incurrido una compañía del grupo por cuenta nuestra, que finalmente tienen que ser asumidos por nosotros. La compañía que carga el gasto en cuestión, ha sido un mero intermediario facilitador del trabajo.*"

Dichos gastos corresponden a las diversas "*Reuniones Internacionales de Socios y Directores*" que se celebran en países americanos, y no en la sede del obligado tributario. Manifiesta el interesado que dichos gastos, además de ser refacturados con margen del 3% a las filiales del grupo, tienen por objeto las reuniones de trabajo no sólo de socios, sino de directivos de la empresa.

De la documentación aportada resulta que, entre los servicios de asistencia técnica recibidos de la matriz, se incluyen las siguientes funciones, desarrolladas por su CEO, **Bts**:

<<Dirección y coordinación de la Asamblea de Socios.

*El Grupo X permite que sus directivos más brillantes alcancen la condición de socios minoritarios de la sociedad en la que trabajan, pudiendo ostentar conjuntamente hasta un 30% del capital social.*

*Dos veces al año se celebran asambleas de socios donde se discuten la estrategia comercial, la evolución del negocio y el análisis de los resultados.>>*

En la documentación de Precios de Transferencia aportada se señala en relación a la asistencia en materia de dirección técnica y estratégica que presta el obligado tributario al resto de entidades del grupo:

<<Prestación de servicios de asistencia en material de dirección técnica y estratégica por **X MADRID SL** a diferentes filiales

(..)

*Naturaleza de los Servicios*

Los servicios incluidos en los contratos mencionados anteriormente incluyen los siguientes:

1. Gestión de Apoyo Comercial y Estratégico.
2. Servicios Financieros y de Control de la Gestión.
3. Servicios de Recursos Humanos.
4. Servicios de apoyo a la gestión de compras.
5. Servicios para la integración de aplicaciones informáticas.
6. Seguros.

Los servicios anteriormente enumerados responden a la tipología de "servicios de escaso valor añadido", según lo descrito en el documento elaborado por el Foro Europeo Conjunto sobre Precios de Transferencia bajo el título "Guidelines on Low Value Adding Intra-Group Services", de fecha 4 de febrero de 2010, que proporciona un listado prescriptivo y no limitativo de servicios con esa tipología de "servicios de escaso valor añadido": (...)>>.

En consecuencia, la Inspección concluye lo siguiente en el Acuerdo de liquidación:

<<La Inspección actuaría concluye que, como se admite en dicha documentación, las funciones de dirección y coordinación de la Asamblea de Socios corresponde en exclusiva a la matriz X SL, y no a su filial **X MADRID SL**, sujeto pasivo objeto de la comprobación. Del mismo modo no pueden considerarse como deducibles los gastos de viaje, desplazamientos, comidas e invitaciones realizados en ejecución de dichas funciones, se repercutan o no a las demás filiales del grupo.

Se han aportado como justificación de la deducibilidad del gasto algunas presentaciones "powerpoint" con datos de los resultados económicos de la compañía (que, previsiblemente ya habrían de ser conocidas por los socios y directivos con anterioridad a los viajes y desplazamientos al país de celebración de los eventos).

Se califica por la Inspección que, dado el evidente carácter recreativo de los gastos recibidos en dichas reuniones internacionales satisfechos por las filiales, refacturadas por éstas al obligado tributario, y, según manifiesta el propio obligado, vueltas a refacturar por éste último a las filiales, en ningún caso se pueden calificar como correlacionados con los ingresos reales obtenidos por la sociedad.

En efecto, no se aprecia por la Inspección que la adquisición de consolas de videojuegos, guayaberas, Ipod's, gastos de banquetes, barra libre, boliches, visitas a museos, cócteles y veladas en salas de fiesta, exclusivamente para socios y directivos, puedan considerarse como gasto correlacionado con los ingresos de la sociedad.

En relación con los costes de dichas reuniones consta en expediente instruido por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas la siguiente alegación presentada por el sujeto pasivo con fecha de 17 de junio de 2014:

"El artículo 13 de la Ley IRNR establece las situaciones en las que las rentas se han de considerar obtenida en territorio español (y por lo tanto sometidas a gravamen y retención en el mismo), e indica expresamente en su punto 2º que "Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste."

La citada operación corresponde realmente a gastos originados únicamente en el territorio de Panamá, por la repercusión de una serie de gastos en la organización de reuniones realizadas en dicho territorio, sin que en ningún caso se pueden considerar obtenidos en España, ni realizados en nuestro territorio, ni tienen tampoco utilidad en el mismo, por lo que no se han de someter a gravamen en España, y no ha de ser objeto de retención en nuestro país.

Por otra parte, los gastos recibidos de la filial de Brasil (2012: 33.324,00 euros y 2013: 14.349,49 euros) corresponden básicamente a gastos personales del Administrador y CEO del grupo **D. Bts** y su cónyuge, derivados del cambio de domicilio fiscal operado en 2012 desde España a Brasil, (incluidos gastos de obtención de visados y permisos, limpieza, consumo telefónico, etc.) circunstancia que se mantuvo durante cinco años hasta 2017, en el que se volvió a modificar el domicilio fiscal de vuelta a España.

La Inspección niega la deducibilidad de los importes mencionados, proponiendo su ajuste en la base imponible declarada de 2012 y 2013.>>

Como ya se expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, para que un gasto sea fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, es imprescindible, que además de estar contabilizado, justificado e imputado correctamente, esté debidamente correlacionado con los ingresos, en caso contrario constituirá una liberalidad no deducible de acuerdo con el artículo 14.1 e) del TRLIS.

A juicio de este Tribunal, los gastos por reuniones internacionales que pretende deducir el obligado tributario no contribuyen a la obtención de ingresos, es más, ni siquiera se trata de gastos que puedan incluirse dentro de la asistencia en materia de dirección técnica y estratégica, tal y como se señala en la documentación de los precios de transferencia (dicha asistencia comprende actividades de gestión de apoyo comercial y estratégico, servicios financieros y de control de la gestión, recursos humanos, apoyo a la gestión de compras, integración de aplicaciones informáticas y seguros).

Alega el obligado tributario que en el documento de "*Análisis funcional global de servicios corporativos*" se indica que le corresponde el ejercicio de estas funciones. Es cierto que en el documento se dispone que "*la organización y coordinación de las reuniones de socios es responsabilidad del Centro Corporativo, que está a cargo de la organización de la logística de la reunión y de la revisión de las presentaciones de los socios*", el problema no es que no sea una función que tiene atribuida, sino que se trata de gastos que, por su naturaleza, no contribuyen a la obtención de ingresos, como la adquisición de videojuegos, Ipod's, barra libre, visitas a museos, cócteles, salas de fiesta...

Además, no se ha probado la refacturación de los citados gastos, coincidiendo este Tribunal con la Inspección en que no se alcanza a comprender cual es el valor añadido del obligado tributario, al proceder a la refacturación sobre este tipo de gastos con un margen del 3 %.

En cualquier caso, refacturados o no, correspondiendo a las funciones de obligado tributario o no, se trata de gastos que no son deducibles por no estar correlacionados con los ingresos, y que constituyen una clara liberalidad por parte del interesado.

Lo mismo ocurre con los gastos de la filial de Brasil que se corresponden con gastos personales del CEO y su familia; no existe relación de estos gastos con la obtención de ingresos, siendo decisión propia del obligado tributario satisfacer los mismos y asumir su coste, existiendo un claro "*animus novandi*", constituyendo una liberalidad no deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, este Tribunal acuerda confirmar la liquidación de la Inspección y desestimar las alegaciones formuladas por el interesado en lo que a esta cuestión se refiere.

## Octavo.

En cuanto a la QUINTA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, que no resulta procedente rechazar la deducibilidad de los gastos por "*otros gastos*", procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En la reclamación económico-administrativa presentada por **el interesado** contra los Acuerdos de liquidación y sanción el obligado tributario alega que, en relación a los gastos por asociaciones empresariales incluidos dentro de los "*gastos diversos*", hay que recordar que la función estratégica es compartida entre **X y X MADRID**, sin que nada impida que sea **X MADRID** la entidad miembro de las diversas asociaciones empresariales. Tampoco nada impide que pudieran, o bien la matriz o bien su socio principal y CEO del grupo (el **Sr. Bts**), ser las personas que representen (en determinadas ocasiones) a **X MADRID** dentro de las funciones estratégicas que se ha acordado que sean desempeñadas por la matriz.

Los gastos de filiación a dichas asociaciones son gastos directos necesarios para el negocio propio de **X MADRID**, e indirectos para las filiales operativas del Grupo.

Los costes incurridos por la matriz son repercutidos a **X MADRID** como retribución de los servicios de dirección técnica y estratégica. Por tanto, se cumple con la correlación entre ingresos y gastos de la entidad y nada impide la deducibilidad de los referidos gastos.

En cuanto a los gastos por atención a clientes, la entrega de relojes, se corresponde con un uso y costumbre del grupo **X** y, además, se da la circunstancia de que la mayoría de los socios nombrados en 2012 y 2013 son no residentes en España.

En este sentido esta parte ha acreditado que dichos gastos se hallan correlacionados con los ingresos en la medida en que los costes de los relojes de los socios (sean españoles o foráneos) se repercuten al resto de filiales del grupo a través de la imputación de estos gastos al centro de costes 001 por lo que, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, deberían considerarse deducible dichos gastos, de nuevo en aplicación del citado artículo 14.1.e) de TRLIS.

En lo que respecta a los gastos por viajes del CEO y gastos por nuevo negocio, **X MADRID** analiza partida a partida si procede imputar los costes específicos al centro 001 o al centro 002, en función de las características concretas del viaje. Ha acreditado que todos los viajes tienen carácter empresarial. En cuanto al "*gastos nuevo negocio*" se corresponde con gastos de alojamiento en París de del **sr. Bts**, para un reunión de coordinación para una propuesta de nuevo negocio con **GH**.

Por último, en cuanto a los viajes internacionales de socios y directivos de **X MADRID**, eran soportados de manera individual y separada por cada filial respecto de sus socios y directivos y, por otro lado, los costes de alojamiento y manutención, así como todos los gastos conexos, era abonadas por **X MADRID** o por la filial anfitriona para su posterior repercusión. Ha quedado acreditado que el contenido de las reuniones eran exclusivamente de trabajo.

Por su parte, **la Inspección** hace constar en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:

De la documentación aportada resulta que son funciones de atribuidas a la matriz en desarrollo de los servicios de asistencia técnica y estratégica:

*<<Apartado 3. Descripción detallada de las funciones relacionadas con la dirección estratégica de las operaciones del Grupo realizadas por X.*

*3 Funciones de dirección estratégica de X*

*Durante los ejercicios 2012 y 2013, fue responsabilidad del Sr. Bts, Presidente y CEO del Grupo X, las siguientes funciones estratégicas:*

*(...)*

*9) Relaciones Institucionales: el Sr. Bts, como máximo directivo del Grupo X, desarrolla un intenso trabajo de relaciones públicas en beneficio de la imagen y la marca del grupo y de las operaciones de las sociedades donde tiene presencia. Dicho trabajo de relaciones institucionales consiste en:*

*a) Relaciones con gobiernos e instituciones, organizaciones empresariales, organizaciones internacionales, escuelas de negocio, etc.*

*b) Participación en foros clave y medios de comunicación.*

*c) Interlocución con redes internacionales: GH. X es socio de GH, la red global líder en comunicación corporativa y financiera.*

*Otras compañías de gran prestigio en sus respectivos países también forman parte de esta Red: ...*

*El Sr. Bts está a cargo de mantener las relaciones institucionales y de relaciones públicas al máximo nivel con los representantes de las firmas pertenecientes a la red GH.>>*

De lo expuesto, junto con la documentación aportada por el obligado tributario, la Inspección concluye lo siguiente:

*<<Como se admite en dicha documentación, las funciones de relación con gobiernos e instituciones, organizaciones empresariales, organizaciones internacionales, escuelas de negocio, etc., participación en foros clave y medios de comunicación, e interlocución con redes internacionales, corresponde en exclusiva a la matriz X SL, y no a su filial X MADRID SL, sujeto pasivo objeto de la comprobación. Recordemos que dichas funciones se habrían facturado al sujeto pasivo en concepto de dirección técnica y estratégica.*

*Del mismo modo la inspección concluye que no pueden considerarse como deducibles los gastos de viaje, desplazamientos, comidas e invitaciones realizados en ejecución de dichas funciones, se repercutan o no a las demás filiales del grupo.*

*Se excluyen asimismo los viajes del CEO con motivo de viajes de relación con gobiernos e instituciones, organizaciones empresariales, organizaciones internacionales, escuelas de negocio, etc., participación en foros clave y medios de comunicación, e interlocución con redes internacionales, que corresponden en exclusiva a la matriz X SL.*

*El apartado de Atenciones a clientes incluye exclusivamente aquellos regalos que, en los documentos aportados, se entregan a socios y directivos, o bien no se acredita su destinatario.*

*Igualmente se incluyen, como gasto no deducible, facturas de comidas, invitaciones y gastos de nuevos negocios, respecto de las que no se ha aportado identificación de la persona física destinataria de las atenciones, o que corresponde al desarrollo de funciones correspondientes a la matriz X SL, en los términos que figuran en apartados precedentes.*

*Se incluyen asimismo los gastos de desplazamiento de los socios y directivos a las reuniones que se detallan en apartados anteriores, y que, en palabras del obligado tributario, carecen de cualquier utilidad en España.>>*

Como ya hemos comentado, para que un gasto sea fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debe cumplir los requisitos de contabilización, justificación, imputación y correlación con los ingresos. Así, lo ha reconocido este Tribunal en reiteradas resoluciones, y ha sido confirmado

por la jurisprudencia, destacando la Resolución RG 5691/11 de este Tribunal, de 05/09/2013, confirmada por SAN de 22-11-2016 (rec. nº. 578/2013), que señala:

*<<Así pues, en cuanto al gasto deducible por el Impuesto sobre Sociedades cabe destacar que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso, la deducción de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho.*

*Resulta así que la carga de la prueba recae sobre la Administración en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que se reclama, correspondiendo al reclamante la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho, de tal manera que, si bien la Administración debe probar la concurrencia del hecho imponible que fundamenta la liquidación impugnada (por ejemplo un aumento sobre los ingresos declarados), el interesado debe probar la existencia de los gastos que pretende deducir, y en este caso le compete, por tanto, la prueba de las condiciones necesarias para la deducción de los gastos que considera tener derecho. En este sentido son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30-09-1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que ya desde antiguo sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, o requisitos de deducibilidad de gastos; por tanto, si no se acredita la realidad de las operaciones y la correlación de las mismas con la actividad económica de la sociedad, no podrá entenderse que ha nacido el derecho a deducir.*

*El artículo 14 del TRLIS, en el que se regulan los gastos no deducibles, determina en su apartado 1.e), lo siguiente:*

*"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

*e) Los donativos y liberalidades.*

*No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos."*

*Así pues, en cuanto a la admisión de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar los siguientes requisitos:*

*1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de Reservas (artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004). - Art. 19.3 TRLIS: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".*

*2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además el gasto debe corresponderse con una operación efectivamente realizada (art. 106.3 TRLIS; RD 2402/1985; TEAC 19/01/01; DGT CV 16-11-2006).*

*"Al respecto, la tesis que debe imponerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades es aquélla que permite la libertad de prueba a la hora de justificar el gasto. En el bien entendido de que la exigencia de factura tiene relevancia en lo que se refiere a la carga de la prueba, esto es, que en el caso de que el sujeto pasivo no aporte una factura completa, será él quien deba acreditar la deducibilidad del gasto por los medios de prueba que estime convenientes debiendo por otra parte tenerse en cuenta que, aún aportándose dicha factura, la Inspección de los Tributos, en uso de sus facultades, puede verificar el resto de los requisitos exigidos en cuanto a la admisión o no de su deducibilidad."*

*3. Imputación según criterio de devengo (artículo 19.1 TRLIS), con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 19.3 TRLIS para el caso de gastos/ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.*

*- Art. 19.1 TRLIS: "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período 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"*

*4. Correlación con los ingresos de la sociedad, en contraposición al concepto de liberalidad reflejado en el artículo 14.1.e), anteriormente transcrito.*

*5. Principio de efectividad del gasto. Ello supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada. La prueba y justificación de dicha realidad recae por expresa disposición del artículo 105 de la Ley General Tributaria sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la deducción de los gastos está*

condicionada a la efectiva realidad de los mismos, si el sujeto pasivo no prueba esta circunstancia, no puede ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba.

- Art. 105.1 LGT: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

6. Necesidad del gasto. A este respecto resulta necesario aclarar que la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto pero sí que se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos tal y como recoge la Consulta de la DGT de 11 de mayo de 2004, cuando dispone que: "aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica."

Así, cuando se incumpla alguno de los requisitos mencionados, se procederá a corregir el resultado contable con el objeto de determinar la base imponible por el método de estimación directa según los términos previstos en el artículo 10.3 del TRLIS: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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"

Pues bien, en el caso que nos ocupa los importes regularizados discutidos por el contribuyente ante este TEAC deben considerarse como donativos y liberalidades, esto es, partidas de gastos que nacen de la voluntad unilateral del contribuyente mediante la disposición de un elemento patrimonial de la empresa en favor de un tercero en donde está ausente una función retributiva.

Son fiscalmente deducibles los gastos soportados por la empresa en sus relaciones con los clientes y proveedores que se entiendan que corresponden a la actividad de relación pública de la empresa. Pueden entenderse dentro de estos gastos los derivados de la entrega de obsequios a clientes y proveedores, comidas con los mismos y el coste de hospedaje y manutención consecuencia de los desplazamientos de los clientes y proveedores a cargo de la empresa. Todos estos gastos deben ser deducibles en la medida en que la causa de los mismos esté relacionada con la actividad económica del contribuyente.

No obstante, no se oculta que la deducibilidad del gasto se condiciona a su justificación, para lo cual no vale en todos los casos la simple factura o documento de pago sino que, además, debe acreditarse las personas que han sido beneficiarias de los mismos.

Esto es, a la hora de determinar su deducibilidad es básico conocer a cada una de las personas y entidades beneficiarias, admitiéndose exclusivamente la deducibilidad de aquellas partidas que correspondan a gastos efectivamente vinculados con la obtención de ingresos por parte de la entidad.

En conclusión, única y exclusivamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles aquéllos respecto de los que el obligado tributario pueda proceder a identificar las personas beneficiarias así como el motivo por el que se le concede el beneficio, circunstancias que no se dan en modo alguno en el caso que nos ocupa, por lo que no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal para casos similares al que ahora nos ocupa y así, en resoluciones tales como las de 02-03-2011 (RG 330/10) y 20-12-2012 (RG 4880/10) decíamos: <<...que resulta necesaria la identificación de los destinatarios de las "atenciones" ya que de lo contrario dicho concepto se convertiría en un "cajón de sastre" a través del cual todo sería fiscalmente deducible, al señalar, entre otras consideraciones de interés, que: "No obstante, todos los gastos incurridos en el desarrollo de una actividad empresarial, e incluso en el ámbito de las necesidades privadas, son susceptibles de ser justificados al objeto de acreditar la realidad del "hecho económico real" al que responde el gasto. En este caso en concreto, la justificación o acreditación de este "hecho económico" (la entrega de regalos de diverso tipo a clientes y proveedores), no debe ceñirse a la mera salida de fondos (a su pago material) o al mero registro contable de una supuesta operación, sino que se ha de acreditar verazmente que dicho hecho económico se produjo (se requiere la identificación de los destinatarios de las entradas de fútbol, los jamones y los relojes y el importe entregado a cada uno de ellos, etc...). De lo contrario, este concepto genérico de gastos, sería un cajón de sastre en el que tendría cabida cualquier pago realizado por un sujeto pasivo, no ya en el marco de su actividad empresarial, sino incluso fuera de dicho ámbito.">>

Ya hemos hecho referencia a esta cuestión en Fundamentos de Derecho anteriores.

En el caso que nos ocupa la cuestión a determinar es si nos encontramos o no ante gastos que están correlacionados con los ingresos, en el sentido de que se pueda considerar que los gastos correspondientes a asociaciones empresariales, atenciones a clientes, viajes y reuniones del CEO, y de socios y directivos de **X MADRID** sean necesarios para la obtención de los ingresos de actividad.

Para este Tribunal la cuestión es clara, no son gastos propios de la actividad de **X MADRID**, ni son necesarios para obtener ingresos, existe un más que evidente "animus donandi" por parte del obligado tributario al asumir el coste de estos gastos, más aún cuando no es un gasto que le corresponda soportar.



Como ya se expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, las funciones de representación del grupo están atribuidas claramente a la matriz **X**, sin que se haya aportado prueba alguna de que se trata de una función compartida. Este Tribunal entiende que los gastos por asociaciones empresariales, al igual que los relativos a los viajes y reuniones por búsqueda de nuevos negocios, que además lleva a cabo el CEO, corresponden a **X**, sin que se haya establecido prueba alguna de que deben ser soportados por el obligado tributario.

Además hay que destacar que se trata en su mayoría de viajes privados del CEO y su familia, motivados por un cambio de domicilio, que poco tienen que ver con las funciones del obligado, no habiéndose justificado la obligación de asumir dichos gastos y su necesidad de repercusión a las filiales del grupo.

De acuerdo con lo anterior, no podemos más que concluir que si el obligado tributario quiere asumir los gastos puede hacerlo, pero entonces existirá una voluntad de asumir un coste que no le corresponde de forma gratuita (asume un gasto libremente sin recibir nada a cambio), y el gasto no podrá más que calificarse como una liberalidad que no será deducible de acuerdo con el artículo 14.1 e) del TRLIS.

Otra cuestión importante es que no ha quedado acreditado que estos gastos formen parte de la asistencia en materia de dirección técnica y estratégica, al igual que no se ha probado su repercusión.

En cuanto a los gastos por atenciones a clientes, tal y como señala la Resolución expuesta, para que pueda aceptarse su deducibilidad es necesario identificar al destinatario de los servicios.

En el caso que nos ocupa, parte de los destinatarios de los servicios son directivos de otras filiales por los regalos recibidos y, otra parte, se corresponden con atenciones (regalos, comidas...) en las que los clientes no han sido identificados, o se trata de gastos que se corresponden con las funciones de la matriz, por los que no puede aceptarse su deducibilidad al no estar debidamente justificada la correlación con los ingresos.

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar la liquidación practicada por la Inspección en lo que a esta cuestión se refiere.

## Noveno.

En cuanto a la SEXTA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, que no resulta procedente la regularización de la deducción por doble imposición internacional, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En la reclamación económico-administrativa presentada por **el interesado** contra los Acuerdos de liquidación y sanción el obligado tributario alega que la base del límite de deducción debe quedar formada por los ingresos obtenidos fuera del territorio nacional y los gastos necesarios para su obtención.

Una interpretación razonable de la resolución del TEAC debería llevar a excluir de la base aquellos gastos que resulten necesarios para la obtención de los ingresos fuera de España y que, por tanto, estén directamente relacionados con los citados ingresos.

En la medida en que el 100% de los gastos imputados a las rentas obtenidas en el extranjero se corresponden con gastos repercutidos (con o sin margen) y, por tanto, se trata de costes indirectos que son objeto de reparto entre los distintos países de acuerdo con los criterios de facturación explicados en la documentación de precios de transferencia de la entidad, no existiría dicha conexión en los gastos que la Inspección ha minorado de la base de deducción. Así, al tratarse de costes indirectos no entrarían dentro del concepto de costes "*necesarios*" para su obtención.

La Inspección procede a calcular dicho importe de una manera claramente contraria a derecho puesto que conocía bien el reparto de gastos de **X MADRID** por centros de coste (Madrid (000), Corporativo Global (0001) y Latam (002)) de forma que podía calcular debidamente la proporción de gastos no deducibles correspondientes a los negocios de fuera de Madrid, puesto que los ajustes propuestos por la Inspección en nada tienen que ver con los negocios y operaciones de Madrid.

Los gastos del centro de coste (000) correspondiente a Madrid no pueden imputarse ni directa ni indirectamente a las actividades de Latam, jurisdicciones donde se han soportado las retenciones en el extranjero.

En todo caso, dado que el total de gastos ajustados de 801.673,10 euros suponen en 2012 un 36,88% (resultado de dividir dichos gastos entre el total de gastos de los centros 001 y 002) de los gastos trasladables a otras entidades debería haberse incrementado la base de deducción en 381.694,96 euros (como resultado de considerar que el 36,88% de los gastos que reducen la base de deducción por doble imposición internacional habrían sido ajustados por la Inspección) y no en solo 93.320,41 euros como hizo el Acuerdo de liquidación al incluir los gastos de Madrid para determinar la proporción de gastos no deducibles correspondientes a los ingresos sujetos a retención en Latam. Se genera, por tanto, un defecto en la base de deducción de 2012 de 288.374,55 euros.

En 2013, los gastos considerados no deducibles ascendieron a 712.262,98 euros que suponen un 29,65% (resultado de dividir dichos gastos entre el total de gastos de los centros 001 y 002) del total de gastos refactorables, por lo que debería haberse incrementado la base de deducción en 312.993,99 euros y no en los 116.342,20 euros calculados e incluidos en el Acuerdo de Liquidación, según la proporción de gastos no deducibles sobre el total de gastos de la sociedad, sin excluir los gastos asignables al negocio de Madrid (España). En consecuencia, el defecto

de base de deducción, respecto del calculo incluido en el citado Acuerdo para el ejercicio 2013 asciende a 196.651,79 euros.

En caso de rechazar este planteamiento, y de acuerdo con el derecho a una "regularización completa", la Inspección debería haber procedido a computar como gasto deducible el exceso de impuesto extranjero que no diera derecho a deducción por doble imposición internacional.

Es cierto que el TRLIS nada indicaba sobre el carácter deducible de los impuestos sobre la renta extranjera (distintas del Impuesto sobre Sociedades español) siempre que no dieran derecho a deducción, pero la Ley 27/2014 ha venido a aclarar definitivamente la cuestión indicando expresamente que los importes que no den derecho a la deducción por doble imposición internacional se consideren gasto deducible. Esta norma debe entenderse que tiene naturaleza aclaratoria respecto de los ejercicios en que sea de aplicación el TRLIS y no la Ley 27/2014 y, en consecuencia, debería haberse procedido a reducir la base imponible del ejercicio en el importe del impuesto extranjero que resultara no deducible de acuerdo con el criterio inspector.

Por su parte, **la Inspección** hace constar en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:

El sujeto pasivo realiza diversas operaciones con sus filiales en Latinoamérica, las cuales practican retención sobre servicios prestados a no residentes en el cobro de sus facturas.

Se solicitó la aportación de los gastos imputables a las operaciones realizadas en cada país a efecto del cálculo de la renta neta gravable en España. El obligado tributario aportó tres cuadros que incluyen las retenciones practicadas, junto con los gastos imputables, destacando a continuación su resumen anual:

2012			
Origen	Importe bruto	Importe retenciones	Gastos imputables
Brasil	431.936,01	56.691,06	89.982,97
Colombia	41.171,30	4.117,13	26.253,69
Andorra	23.742,00	2.374,20	
México	191.908,82	47.977,21	167.547,40
Panamá	280.754,73	21.056,61	272.577,41
Perú	492.960,52	147.888,17	478.602,45
<b>TOTAL</b>	<b>1.462.473,38</b>	<b>280.104,38</b>	<b>1.034.963,91</b>
2013			
Origen	Importe bruto	Importe retenciones	Gastos imputables
Brasil	430.789,63	50.619,67	313.509,57
Colombia	171.003,14	18.963,31	166.258,39
Andorra	29.136,00	2.913,60	
Ecuador	78.207,62	17.953,67	78.207,62
Perú	352.580,41	105.774,11	342.523,99
Panamá	117.012,09	8.775,91	113.603,97
Dominicana	41.900,16	12.151,05	41.525,43
<b>TOTAL</b>	<b>1.220.629,05</b>	<b>217.151,32</b>	<b>1.055.628,97</b>

Como consecuencia de los hechos anteriores, la Inspección concluye lo siguiente en el Acuerdo de liquidación:

*«Se señala en el Acta que la deducción por doble imposición internacional debe calcularse teniendo en cuenta la parte de 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. Para determinar el importe de la cuota íntegra asociada a las rentas obtenidas en el extranjero deben tenerse en cuenta las disposiciones establecidas en la LIS a efectos de determinar el importe de las mismas, esto es, el resultado contable de dichas rentas según la normativa contable interna. Hay que computar los ingresos y gastos devengados en el periodo impositivo que forman dicha renta así como, en su caso, las disposiciones específicas contenidas en la LIS que pueden ser de aplicación a dichas rentas.*

(...)

*Al resultar un tipo medio de gravamen del 30 % en los ejercicios comprobados, el importe máximo que corresponde a la deducción del art 31.b de la LIS resulta de la comparativa con la cuantía declarada por el sujeto pasivo de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español:*

Renta neta 2012:  $1.462.473,38 - 1.034.963,91 = 427.509,47$   
 Cuota Íntegra 2012:  $427.509,47 * 30\% = 128.252,84$   
 Diferencia:  $280.104,38 - 128.252,84 = 151.851,54$  euros

Renta neta 2013:  $1.220.629,05 - 1.055.628,97 = 165.001$   
 Cuota Íntegra 2013:  $165.001 * 30\% = 49.500$   
 Diferencia:  $217.161,69 - 49.500 = 167.661,69$  euros

(...)

Por tanto, deben deducirse los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, tanto los gastos directos como los indirectos que sean imputables a los ingresos. Y en consecuencia, no se considera correcto el cálculo de aplicar el tipo de gravamen español sobre el importe de los ingresos obtenidos en el extranjero, pues con ello las magnitudes objeto de comparación resultan asimétricas; de ahí que la minoración de los costes proporcionales se considere correcta.

Sin embargo, sentado lo anterior se debe estimar parcialmente la alegación sexta del escrito de alegaciones puesto que la Inspección ha considerado determinadas partidas de gastos como no deducibles; en la medida en que dichos gastos se encuentren dentro de los gastos imputables a las operaciones respecto de los que informó el obligado tributario a la Inspección actuaria, debería recalcularse el importe que consta en el Acta como cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español, teniendo en cuenta que los gastos no deducibles no deberían reducir el referido límite de deducción.

La relación de gastos imputables a los servicios en cada país aportada por el obligado no permite la determinación exacta de cuáles son los costes asociados a cada operación en el extranjero, por lo que la minoración se efectúa en proporción a los costes totales asumidos por **X MADRID** según la relación facilitada por el obligado tributario. Se entiende que esta solución es la más favorable para el contribuyente, dado que se acepta la verdadera incorporación de los gastos señalados en su escrito.

2012: conforme a la relación facilitada por el obligado, el importe de los gastos imputables asciende a 1.034.963,91 euros. Los gastos regularizados en 2012 son 801.673,10 euros, que respecto a los costes totales declarados (8.890.902 euros) suponen un 9,016%, por lo que los gastos imputables a las operaciones citadas se recalculan:

2012	Gastos Imp. según OT	Gastos Imp. recalculados
Origen		
Brasil	89.982,97	81.869,40
Colombia	26.253,69	23.886,45
México	167.547,40	152.440,02
Panamá	272.577,41	247.999,70
Perú	478.602,45	435.447,82
TOTAL	1.034.963,91	941.643,50

En 2013, conforme a la relación facilitada por el obligado, el importe de los gastos imputables asciende a 1.055.628,97 euros. Los gastos regularizados en 2013 son 717.262,98 euros, que respecto a los costes totales declarados (9.578.231,95 euros) suponen un 11,02%, por lo que los gastos imputables a las operaciones citadas se recalculan:

2013	Gastos Imp. según OT	Gastos Imp. recalculados
Origen		
Brasil	313.509,57	278.957,29
Colombia	166.258,39	147.934,84
Ecuador	78.207,62	69.588,26
Perú	342.523,99	304.773,99
Panamá	113.603,97	101.083,53
Dominicana	41.525,43	36.948,86
TOTAL	1.055.628,97	939.286,77

(...)

En consecuencia, deben agruparse la deducción individualmente según las rentas de cada país>>>.

Así, se determina en el Acuerdo de liquidación el límite aplicable de acuerdo con la renta neta resultante de minorar el importe bruto en los gastos imputables corregidos con los importes que se detallan a continuación: 2012:

	Renta neta	C.I. en España	Impuesto extranjero	enDDII (la menor)
Brasil	350.066,61	105.019,98	56.691,06	56.691,06
Colombia	17.284,85	5.185,46	4.117,13	4.117,13
Andorra	23.742,00	7.122,60	2.374,20	2.374,20
México	39.468,80	11.840,64	47.977,21	11.840,64
Panamá	32.755,03	9.826,51	21.056,61	9.826,51
Perú	57.512,70	17.253,81	147.888,17	17.253,81
TOTAL				102.103,35

2013:

	Renta neta	C.I. en España	Impuesto extranjero	enDDII (la menor)
Brasil	151.832,34	45.549,70	50.619,67	45.549,70
Colombia	23.068,30	6.920,49	18.963,31	6.920,49
Andorra	29.136,00	8.740,80	2.913,60	2.913,60
Ecuador	8.619,36	2.585,81	17.953,67	2.585,81
Perú	47.806,42	14.341,93	105.774,11	14.341,93
Panamá	15.928,56	4.778,57	8.775,91	4.778,57
Dominicana	4.951,30	1.485,39	12.151,05	1.485,39
TOTAL				78.575,49

Señalando el Acuerdo de liquidación que:

<<DDII declarada (2012): 280.104,38  
 DDII comprobada (2012): 102.103,35  
 DDII declarada (2013): 217.161,69  
 DDII comprobada (2013): 78.575,49>>

El artículo 31 del TRLIS regula la deducción por doble imposición internacional, señalando en su apartado 1 que:

<<1. 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.>>

Este Tribunal Económico-Administrativo Central ha establecido como criterio reiterado que al proceder al cálculo de la "cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas" hay que atender a la renta neta. Así lo señala, entre otras, la Resolución 5865/13-DYCTEA, de 12/01/2017:

<<El problema que se plantea es la determinación o cuantificación del término renta extranjera al que alude el artículo 31 del TRLIS.

El artículo 31 del TRLIS señala que 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.

....

b) *El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español".*

*Así pues, a efectos de determinar el importe a deducir por DDII habrá que determinar cual sería el impuesto que se hubiera satisfecho por esas mismas rentas en España para compararlo con el impuesto satisfecho en el extranjero. Procede, por tanto, determinar cual es la base sobre la que debe calcularse el impuesto sobre sociedades español que grava las rentas obtenidas en el extranjero; se trata de determinar si el impuesto español debe calcularse sobre la renta íntegra o sobre la renta neta.*

*Este Tribunal en numerosas resoluciones, entre otras, en resolución 15-02-2007 (RG 4365-04 y acumuladas) y de 15-09-2010 (RG 6132/2008), ha señalado que la base sobre la que calcular el límite establecido en el apartado b) del artículo 31 del TRLIS (anteriormente artículo 29 LIS) es la renta neta. Así en la resolución de 15-02-2007 (RG 4365-04 y acumuladas), a la que alude la reclamante en sus alegaciones, este TEAC ha dicho "procede confirmar en esta cuestión el motivo en el que fundamenta la Inspección su regularización, basada en que el artículo 29.1.b) de la ley 43/1995 establece un límite para la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional, viniendo dicho límite dado por el importe de la cuota que en España correspondería pagar por las rentas obtenidas en el extranjero si se hubieran obtenido en territorio español, calculada en función del rendimiento neto obtenido, deduciendo del ingreso procedente del extranjero los gastos necesarios para su obtención, debiendo en consecuencia confirmarse en esta cuestión la regularización practicada por la inspección, en cuanto a la minoración de la deducción por doble imposición internacional, artículo 29 de la Ley 43/1995"; esta resolución, en lo relativo a la DDII, ha sido confirmada por la Audiencia Nacional, Sentencia de 04-02-2010 (recurso nº 172/2007), y por el Tribunal Supremo, Sentencia de 09-02-2012 (recurso casación 2210/2010). Este criterio del rendimiento neto es el sentado también por el Tribunal Supremo en sentencias de 30-10-2009 (recurso casación nº ), citada por la reclamante y en sentencia de 14-06-2013 (recurso de casación nº 1256/2011), entre otras. Para la determinación de este rendimiento "se aplica la normativa española" -STS 14-06-2013- la cual, conforme a los artículos 4 y 10 del TRLIS considera renta gravada la resultante de los ingresos menos los gastos fiscalmente deducibles.>>*

*(\*) No desconoce este Tribunal que la resolución RG 5865/13 ha sido anulada en este punto por SAN de 24-09-2020 (rec. nº. 288/2017) pero frente a la referida SAN la Abogacía del Estado ha presentado recurso de casación (C.A.- RD 830/2020) por lo que este Tribunal Central mantiene su criterio en tanto en cuanto no exista pronunciamiento del Tribunal Supremo al respecto.*

*Dicho lo anterior, para el cálculo de la renta neta debe aplicarse la normativa interna. Así, lo dispone la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de diciembre de 2013, Rec. nº 109/2011:*

*<<Cuarto.*

*Despejada de esta forma la cuestión sobre la cuantificación de la base de la deducción por doble imposición internacional en el sentido de que en la misma deben tenerse en cuenta las rentas netas, esto es, los ingresos menos los gastos realizados para su obtención, el recurso no puede prosperar.*

*Y es que la alegación consistente en que los gastos que pueden computarse (para cuantificar aquella base) deben ser, exclusivamente, los incurridos en el Estado de la fuente (Brasil, en el caso) no se desprende en modo alguno de los preceptos aplicables, ni de la jurisprudencia citada.*

*Cualquiera que sea el lugar en el que se han producido los gastos (sea el Estado extranjero, sea el de residencia del sujeto pasivo), lo verdaderamente relevante es la vinculación, conexión o correlación de tales gastos con la obtención de los ingresos a tenor de la norma española que determina cómo se calcula la base imponible (artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto), y que no es otra que la de la "renta neta", esto es, los ingresos menos los gastos vinculados con dicha renta.*

*Por eso resulta correcta la liquidación impugnada: en los ingresos derivados del contrato de prestación de servicios (repercusión por la sociedad matriz a sus filiales de ciertos servicios aplicando el método de cost-plus), o del acuerdo marco de colaboración (repercusión de los servicios de ingeniería prestados a las filiales por los proyectos que éstas desarrollan determinando su precio por el mismo método) o de las otras rentas (repercusión de gastos soportados por la matriz por cuenta de sus filiales), la Inspección y el TEAC han considerado los correspondientes gastos imputables a los servicios (en los dos primeros casos) o la totalidad de su importe (en el tercero), respetando el criterio de la renta neta a efectos de calcular el importe de la deducción por doble imposición internacional en los términos que se derivan de la normativa aplicable.>>*

Y en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 14-06-2013 (rec. nº. 1256/2011).

Alega el interesado que al haber sido refacturados el 100% de los gastos imputables, los mismos se convierten en costes indirectos, que no son "necesarios" para la obtención de dichas rentas. La postura de este Tribunal es totalmente contraria a este planteamiento; para proceder al cálculo de la renta neta se deben tener en cuenta todos los gastos, tanto los directos como los indirectos, en los que se ha incurrido para su obtención. Se trata de gastos en los que es necesario incurrir para obtener la renta que ha sido gravada en el extranjero sin que por el mero hecho de ser refacturados desaparezca su vinculación con la renta obtenida.

Alega también el obligado tributario que no deben incluirse en el cálculo de la renta neta los gastos del centro de coste 000 de Madrid. La Inspección realiza los cálculos de la renta neta partiendo de la propia información facilitada por el interesado en el documento "*Retenciones practicadas en el exterior a X MADRID SL*", en el que distingue el importe bruto de la renta, las cantidades retenidas en el extranjero, y los gastos imputables a las mismas, todo ello agrupado por países, y detallado por operación.

Resulta contradictorio que el obligado tributario no esté de acuerdo con la información que él mismo ha facilitado. Si no estaba conforme con que la Inspección efectuase los cálculos de la renta neta en base a dicho documento, debería haberlo alegado frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta. Este Tribunal carece de las funciones de comprobación necesarias para determinar qué parte de los gastos son imputables al centro de coste 000 Madrid, si están o no incluidos en la base del cálculo de la renta neta realizada por la Inspección, y si procede su exclusión por no tener vinculación. Labor que no se corresponde con las competencias de este Tribunal Central, que en una función revisora debe limitarse a constatar que los actos administrativos impugnados son ajustados a derecho, están debidamente justificados y responden a criterios de razonabilidad a la vista de la información incorporada al expediente.

Pretende también el interesado la deducción de aquella parte del impuesto satisfecho en el extranjero que excede de la parte que resulta deducible de acuerdo con el artículo 31 del TRLIS en base a que la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, prevé dicha posibilidad.

A estos efectos hay que traer a colación la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V3109/2016, de 5 de julio de 2016, que reproducimos a continuación y cuyo criterio compartimos:

#### <<DESCRIPCIÓN-HECHOS

*La entidad consultante realizó durante el año 2014 una serie de trabajos para un cliente residente en Perú, que practicó una retención del 30% del importe facturado para el pago de impuestos sobre la renta en ese país. El importe de la deducción practicada en el Impuesto sobre Sociedades es inferior al importe retenido por el cliente peruano.*

#### CUESTIÓN-PLANTEADA

*Si es posible recuperar la diferencia directamente en el país que practicó la retención o en su defecto, si es deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español.*

#### CONTESTACIÓN-COMPLETA

*El artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), dispone que:*

*"1. 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.*

*(...)"*

*Conforme a lo previsto en el artículo 31 del TRLIS, en la medida en que la entidad consultante haya integrado en su base imponible la renta obtenida en Perú, por los trabajos realizados en dicho territorio, y que dicha renta haya sido gravada por un impuesto satisfecho en el extranjero, la entidad consultante podrá deducir la menor de dos cantidades, el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.*

A estos efectos, para considerar que un impuesto es de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, es necesario atender a su naturaleza, a la luz de lo dispuesto en el artículo 1 del TRLIS, es decir, debe ser un "tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta ley". Por tanto, en la medida en que la retención practicada en Perú se derive de la aplicación de un impuesto que grave las rentas obtenidas por la entidad consultante en dicho territorio se considerará idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español.

En caso de que proceda la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional, la entidad consultante integrará en la base imponible del período impositivo el impuesto efectivamente satisfecho en Perú y deducirá de la cuota íntegra del período la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivamente satisfecho en Perú por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades. En este punto cabe señalar que el Reino de España y la República de Perú no han suscrito hasta la fecha un Convenio para evitar la doble imposición.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Por último, en el caso de que el importe del impuesto extranjero satisfecho sea superior a la cuantía de la deducción aplicable, el exceso no podrá ser objeto de minoración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con arreglo a la normativa vigente en 2014. En lo que se refiere a la solicitud de devolución en Perú del citado exceso, este Centro Directivo no es competente para interpretar la normativa tributaria peruana.>>

Por tanto, dado que en los ejercicios 2012 y 2013 la normativa no preveía la posibilidad de que la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que excediera de la cantidad deducible por aplicación del artículo 31 del TRLIS pudiera deducirse de la base imponible del Impuesto, no puede aceptarse la pretensión del interesado y ser minorada la base imponible por dicha exceso no deducible.

En consecuencia, este Tribunal acuerda confirmar la liquidación practicada por la Inspección y desestimar las alegaciones formuladas por el interesado en lo que a esta cuestión se refiere.

## Décimo.

En cuanto a la SÉPTIMA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, que el Acuerdo sancionador es contrario a derecho, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En la reclamación económico-administrativa presentada por **el interesado** contra los Acuerdos de liquidación y sanción, el obligado tributario alega que la sanción impuesta no resulta ajustada a Derecho por los siguientes motivos:

1º.- No existe conducta infractora por ser improcedente la regularización de la que deriva.

2º.- Nulidad el Acuerdo sancionador por haberse iniciado el expediente sancionador antes de que se hubiera dictado el Acuerdo de liquidación, vulnerando el artículo 209.2 de la LGT y artículos 178 y 183.1 LGT. Según el obligado tributario el artículo 209.2 de la LGT prohíbe que los expedientes sancionadores que deriven de un procedimiento de inspección se inicien una vez transcurridos tres meses desde que se notifique la liquidación, lo que debe llevar necesariamente a concluir que se ha de partir de ese momento (notificación de la liquidación) como inicio del referido plazo de los tres meses, sin que sea posible ni legítimo iniciar un expediente sancionador antes de que el contribuyente haya recibido la notificación de la liquidación.

Infringe también el principio de tipicidad contenido en los artículos 178 y 183 de la LGT en tanto que, al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, el inicio del procedimiento sancionador antes de que la Inspección hubiera practicado la liquidación implica que se estaría iniciando dicho procedimiento antes de que la propia Inspección hubiera confirmado la comisión de la infracción. Sin liquidación no puede haber infracción ni, consecuentemente, sanción (Sentencia de 3 de febrero de 2016 del Tribunal Supremo, recurso de casación número 5162/2010, y Sentencia del 10 de julio de 2019 del mismo Tribunal, recurso de casación número 83/2018).

Por último, el propio Tribunal Supremo se va a volver a pronunciar sobre esta cuestión a la vista de los Autos dictados por la Sección Primera de la Sala Tercera con fechas 9 de julio y 16 de septiembre de 2019 (números de recurso 1993/2019 y 2839/2019, respectivamente) en los que, entre otras cuestiones, el Alto Tribunal considera necesario precisar si el artículo 209.2 de la LGT debe interpretarse en el sentido de que los expedientes sancionadores han de partir necesariamente de la notificación del Acuerdo de liquidación como "dies a quo" del plazo de iniciación, sin que sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que dicho acuerdo de liquidación haya sido dictado y notificado a su destinatario.

3º.- Falta de motivación de la culpabilidad del Acuerdo sancionador. En el apartado específicamente destinado a la culpabilidad (páginas 106 a 111) la Inspección se ha limitado a transcribir determinados preceptos

(artículos 179.2 y 12 de la LGT y artículo 3.1 del Código Civil), a referirse y transcribir parcialmente Resoluciones de ese TEAC en relación con la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de la responsabilidad, y solo dedica tres párrafos (página 107 de 118) a la motivar la culpabilidad.

No cabe motivar la culpabilidad por referencia a la consideración de que se trata de un grupo multinacional (con presencia en España, Portugal y Latinoamérica) con un determinado importe neto de la cifra de negocios que, por tanto, conoce el ordenamiento jurídico. Así lo ha concluido el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones. En concreto, en la Sentencia de 13 de abril de 2016 (recurso de casación 1644/2014) el Alto Tribunal se refiere a su ya consolidada doctrina de que no es posible presumir una conducta dolosa o negligente con base a las circunstancias subjetivas del sujeto pasivo, pues con ello se estaría vulnerando el principio de culpabilidad.

Tampoco cabe considerar como motivación válida y suficiente del requisito existencia de culpabilidad la descripción de los datos fácticos del supuesto concreto, las circunstancias apreciadas por la Inspección y las valoraciones realizadas por la misma a efectos de efectuar la oportuna regularización (Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2017, recurso de casación 347/2016).

La Inspección no realiza ningún análisis de la voluntariedad o de la intención.

4º.- Ausencia de culpabilidad por actuar amparado en la interpretación razonable de la norma. Las actuaciones de **X MADRID** no han pretendido ocultar información o modificar datos o declaraciones con el fin de producir un beneficio propio ni se ha llevado a cabo una actuación negligente.

El obligado tributario ha mostrado en todo momento una actitud de colaboración, y ha aportado copiosa documentación para sustentar e intentar explicar todos los conceptos sobre los que la Inspección ha solicitado una aclaración y mayor desarrollo de los mismos. Las supuestas incorrecciones e inconsistencias detectadas por la Inspección, y que son utilizadas por la misma como un intento de reprender o criticar su conducta y de reforzar su juicio de culpabilidad o negligencia, ya han sido explicadas, por lo que no cabe sino concluir que la documentación aportada ha sido veraz, coherente y completa.

Incluso en el caso de que, ante una eventual discrepancia de criterio a la hora de valorar la documentación aportada, el Tribunal acabara considerando que procede la regularización practicada, en ningún caso se podría asumir la voluntariedad o el elemento intencional en la conducta del obligado tributario, y se trataría de una simple discrepancia en cuanto a la valoración de la prueba documental aportada y, en ningún caso, podría hablarse de la comisión de una infracción.

**X MADRID** no ha actuado con ánimo defraudatorio, ni se le puede atribuir una falta de diligencia por haber realizado actuaciones que se encuentran debidamente documentadas y que en todo momento se encuentran dentro del ámbito empresarial habitual, como es la llevanza de una contabilidad analítica y la facturación de unos servicios que han sido realizados por otra compañías del grupo.

El obligado tributario no sólo presentó declaraciones del Impuesto sobre Sociedades veraces y completas, sino que ha aportado toda la información financiera y fiscal disponible (incluyendo, no solo la información fiscal obligatoria, la documentación de precios de transferencia, sino también información interna muy relevante como el análisis funcional de los costes corporativos o la contabilidad de gestión), de modo que puede afirmarse que no existe culpabilidad o falta de diligencia en su actuación, tal y como han interpretado reiteradamente los Tribunales y nuestra doctrina [(sentencias del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009 (recurso numero 10234/2004 y recurso numero 4744/2004), o de la Audiencia Nacional en su Sentencia de 19 de octubre de 2011 (recurso 298/2010)].

Por su parte, **la Inspección** hace constar en el Acuerdo sancionador lo siguiente:

*<<A la vista de lo expuesto y conforme a lo señalado en la normativa mencionada, puede afirmarse que concurrió en el interesado el elemento objetivo de la infracción tributaria descrita en el artículo 191 de la LGT, ya que en el ejercicio 2012 dejó de ingresar una cuota correspondiente por el IS de 418.502,96 y en el periodo 2013 una cuota de 353.765,09 euros. Ello como consecuencia, entre otras conductas, de la deducibilidad en su IS autoliquidado de unos gastos de personal facturados desde México y Argentina, correspondientes a las retribuciones de sus directivos, respecto de los que no ha quedado suficientemente acreditada su refacturación a las filiales americanas y, en consecuencia, tienen la consideración de liberalidades no deducibles. También, como consecuencia de la indebida deducción de unos gastos intragrupo por servicios presuntamente contratados y recibidos por las filiales para a su vez prestar un servicio al cliente final **NK**, no habiéndose constado por parte del contribuyente su realidad.*

*En concreto, se aprecia la presencia culpabilidad en la conducta del obligado consistente en la deducción en su IS de los periodos 2012 y 2013 tanto de los gastos de personal facturados desde las filiales de México y Argentina, correspondientes a retribuciones de directivos, respecto de los que no ha quedado acreditada su refacturación a las filiales americanas, como de los gastos por servicios procedentes de las filiales de México y Colombia de los que únicamente se han acreditado sus costes de personal.*

*No se aprecia en cambio la presencia de voluntariedad o intencionalidad (y, por tanto, no resulta sancionable) en la conducta del obligado consistente en la recepción de gastos incurridos por otras compañías del grupo (reuniones internacionales y otros gastos facturados por filiales) y de gastos no deducibles por servicios de*



búsqueda de inversores de la autocartera de la matriz, y por viajes y gastos personales del CEO **Bts**. Tampoco se aprecia culpabilidad en el cálculo incorrecto de la deducción por doble imposición internacional.

En primer lugar, la culpabilidad ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario. En el presente caso, nos encontramos ante una entidad que declara un importe neto de la cifra de negocios que asciende 10.059.202,83 euros en 2012 y 10.675.281,72 euros en 2013, perteneciente a un grupo de empresas con presencia en España, Portugal y América Latina.

Teniendo en cuenta la gran dimensión del negocio, la entidad **X MADRID** era conocedora de la normativa aplicable y del alcance de sus obligaciones fiscales de presentar correctamente las autoliquidaciones del IS e ingresar los importes correspondientes; máxime en un caso como el presente, en el que el sujeto infractor es una empresa respecto de la que se presume el conocimiento del ordenamiento jurídico, tal y como tiene reiteradamente reconocido el Tribunal Supremo al establecer que "la profesionalidad del autor excluye la posibilidad de error en razón a su obligación de no equivocarse".

Por otra parte, el análisis y valoración del elemento subjetivo necesario en la conducta del sujeto infractor, obliga a entrar de nuevo en algunos de los hechos comprobados por la Inspección para, a partir de los mismos, identificar la voluntariedad o intencionalidad en dicha conducta:

- Como se desarrolla en el acuerdo de liquidación, el obligado tributario se dedujo incorrectamente en su autoliquidación del IS de los periodos comprobados unos gastos de personal facturados desde México y Argentina, correspondientes a las retribuciones de directivos, respecto de los que no ha quedado acreditada su refacturación a las filiales americanas. No habiendo correlación con los ingresos de la entidad, dicho gasto no resulta deducible. La voluntariedad o intencionalidad del obligado tributario se aprecia en la incorporación en su base imponible del Impuesto de tales liberalidades.

- Asimismo, **X MADRID** dedujo unos gastos por servicios procedentes de las filiales de México y Colombia que el contribuyente afirma han sido aplicados a los proyectos facturados por **X MADRID** a **NK**. La Inspección ha requerido los elementos de prueba pertinentes, si bien los datos y elementos aportados no han acreditado que las operaciones señaladas correspondan a servicios prestados íntegramente en el extranjero. No se ha probado ni la naturaleza ni la cuantía de los servicios teóricamente prestados. No ha sido aportada justificación ninguna de las operaciones de asignación de las tareas y servicios entre las distintas filiales, ni su valoración. Dada la naturaleza de dichos servicios, la Inspección ha solicitado justificación de los servicios recibidos por las filiales y los pagos realizados por éstas, para de esta manera comprobar la realidad de los servicios presuntamente prestados a **X MADRID**. Servicios que estarían correlacionados con un ingreso del obligado tributario, por unos servicios prestados a clientes finales del **grupo K**. Este servicio también ha sido objeto de análisis por parte de la Inspección sin que haya sido posible deslindar en la propia documentación aportada por el sujeto pasivo, los servicios prestados y facturados por separado por **X MADRID** a las dos empresas del **grupo K**. Por tanto, resultando evidente que la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario (artículo 105 de la LGT), no se ha admitido la deducibilidad de los gastos contabilizados. De nuevo se aprecia una intencionalidad o voluntariedad en la conducta del obligado tributario pues la incorporación de los gastos regularizados en el cálculo de la base imponible derivada de las operaciones facturadas al cliente final, iría encaminada a una minoración significativa de la base imponible.>>

En primer lugar este Tribunal va a abordar la controversia planteada por el interesado en torno a la nulidad del acuerdo sancionador por haberse iniciado el procedimiento sancionador antes de que se hubiera dictado y notificado el Acuerdo de liquidación del que deriva.

El artículo 209 de la LGT regula el inicio del procedimiento sancionador señalando que:

<<1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.>>

Este Tribunal Económico-Administrativo Central ya se ha pronunciado anteriormente sobre esta cuestión destacando, entre otras, la Resolución 5704/11-DYCTEA, de 19/02/2014, que dispone en su Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente:

<<TERCERO: Determinada la competencia de este Tribunal para conocer del recurso de alzada, procede entrar a resolver sobre las cuestiones planteadas por la interesada, en concreto:

- 1) Determinar si el procedimiento sancionador se ha iniciado en el plazo legalmente establecido.
- 2) Determinar si es ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción impugnado, en cuanto a la tipificación de la infracción y en cuanto al elemento subjetivo de la culpabilidad.

El primer motivo de oposición que formula la reclamante es que el acuerdo de imposición de sanción se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, ya que la Inspección ha iniciado el procedimiento sancionador con anterioridad a la notificación del acuerdo de liquidación del que trae causa. Considera la reclamante, que esta práctica es contraria a lo dispuesto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Tal y como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, la secuencia de las actuaciones administrativas es la siguiente:

1. Notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación: 18.11.2008
2. Incoación del Acta de Disconformidad 29.03.2010
3. Notificación inicio del procedimiento sancionador 30.03.2010
4. Práctica de la liquidación provisional y del acuerdo de imposición de sanción 12.05.2010
5. Notificación del acuerdo de liquidación y del acuerdo de imposición de sanción: 19.05.2010

De conformidad con lo anterior, es cierto que el acuerdo de liquidación se notifica el día 19 de mayo de 2010 y el acuerdo de inicio del trámite de audiencia del expediente sancionador se notifica el día 30 de marzo de 2010, es decir, en fecha anterior.

Si bien lo habitual es que, en el caso de infracciones tributarias que se deriven de la regularización, el expediente sancionador se inicie una vez notificado el acuerdo de liquidación del que trae causa, ello no es un requisito imprescindible, ni contrario a lo recogido en el artículo 209.2 de la LGT, como asevera la recurrente.

Dicho artículo 209 establece:

"Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

Es decir, lo que la norma no permite es que, en el caso de expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación, los mismos se inicien una vez transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación pero nada impide que el procedimiento sancionador se inicie antes de dicha notificación. Es decir, el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el Órgano de Inspección considere que existen indicios suficientes para motivar el acuerdo de inicio, que puede ser incluso antes de haber notificado el acuerdo de liquidación.

En el caso presente, carecen de sentido las alegaciones vertidas por la reclamante al considerar que no se puede iniciar el procedimiento sancionador sin que se haya notificado el acto administrativo en el que se ponga de manifiesto la conducta que ha sido considerada constitutiva de infracción tributaria, y que da lugar al acuerdo de imposición de sanción, toda vez que no existe fundamentación normativa para dicha afirmación.

Es más, el artículo 22 del RD 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario señala en relación con el inicio del procedimiento sancionador en su apartado 4, lo siguiente:

"Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación."

El tenor de este precepto es claro y por un lado, hace referencia a propuestas de liquidación y no a liquidaciones, y por otro lado, se refiere a procedimientos sancionadores que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. Es decir, de dicho artículo se desprende la posibilidad de iniciar procedimientos sancionadores sin que se haya dictado liquidación, bien porque los indicios se ponen de manifiesto con anterioridad a la práctica de la liquidación, bien porque el expediente sancionador no deriva directamente de una regularización.

En el caso presente, desde el momento en que se ponen de manifiesto los hechos constitutivos de la comisión de infracción tributaria, se inicia el procedimiento sancionador, mediante la notificación de la propuesta de imposición de sanción de fecha 30 de marzo de 2010, actuación que debe reputarse totalmente correcta en relación con el inicio de dicho procedimiento sancionador, debiendo desestimarse las pretensiones de la reclamante.>>

Este Tribunal no desconoce la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2016 (rec. 5162/2010) a la que hace referencia en interesado en sus alegaciones, pero el Alto Tribunal solo se ha pronunciado en una ocasión sobre esta cuestión en el sentido pretendido por el reclamante, pero dado que existen más autos de admisión en estudio, sobre los que aún el Tribunal Supremo no se ha pronunciado, este Tribunal sigue el criterio reiterado que se indica en la Resolución expuesta, máxime cuando precisamente sobre esta cuestión se ha pronunciado la reciente sentencia del TS de 23-07-2020 recurso 1993/2019 (L.O. 7/2015), que establece:

*<<SÉPTIMO.- Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión a la luz de los artículos 209.2 LGT y 25 RGRST.*

*1. Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.*

*Ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.*

*2. Esta respuesta, por último, no entra en contradicción en modo alguno con lo declarado en nuestra sentencia núm. 1032/2019, de 10 de julio, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 83/2018.*

(...)

*Lo único que dijimos entonces es que no se puede supeditar el resultado de un expediente sancionador a lo acontecido en un procedimiento inspector, que ambos procedimientos deben tramitarse separadamente y que el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria establece con claridad un plazo de caducidad de los expedientes sancionadores. Nada más.*

*Y eso mismo es lo que, cabalmente, hemos afirmado en los anteriores fundamentos jurídicos y reiteramos ahora:*

*a) Que el artículo 209.2 LGT no establece -para ningún tipo de infracción tributaria- que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa.*

*b) Que la notificación de la liquidación no constituye, por tanto, el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador.*

*c) Que en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la liquidación constituye, ciertamente, presupuesto imprescindible para que tenga lugar la sanción tributaria (o, más precisamente, para que se dicte la resolución sancionadora), pero eso es algo distinto de que resulte legalmente necesario que tal liquidación se haya dictado y notificado antes del inicio del procedimiento tributario sancionador.*

*Lo dijimos con claridad en el último párrafo del número segundo del fundamento jurídico tercero de esta misma sentencia y conviene reiterarlo ahora (porque este es nuestro argumento esencial): puede aceptarse, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador.>>*

Por tanto, el hecho de que el procedimiento sancionador se haya iniciado con anterioridad a que se haya dictado y notificado el Acuerdo de liquidación del que deriva no causa vicio de nulidad, dado que la ni la LGT ni el RGAT lo prohíben. Todo lo contrario, se prevé que se inicien tantos procedimientos sancionador como propuestas de liquidación, lo que supone poder iniciar el procedimiento sin que exista aún un acuerdo de liquidación. Además, el artículo 209.2 del la LGT, lo que no permite es que se inicie el procedimiento transcurridos 3 meses desde la notificación de la liquidación, pero nada dice al respecto de iniciar el procedimiento con anterioridad a la misma. Pasamos a continuación a resolver las demás cuestiones planteadas por el interesado.

La LGT define las infracciones tributarias en el apartado 1 del artículo 183, estableciendo que:

*<<1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.>>*

Por tanto, para que exista infracción tributaria es necesario que exista negligencia, dolo o culpa, además de concurrir los elementos de antijuridicidad (vulnerar o contravenir lo dispuesto en una norma de obligada observancia) y tipicidad (que la conducta infractora cometida esté reconocida por la legislación vigente en el momento de su comisión).

En este caso concreto la antijuridicidad se produce claramente cuando el obligado tributario presenta la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 vulnerando el artículo 14.1 e)

del TRLIS, deduciendo gastos cuando no se ha probado la realidad de los servicios prestados a **NK**, y deduciendo los gastos de personal correspondientes a directivos de otras filiales, sin que haya quedado acreditado que tienen una correlación con los ingresos de **X MADRID**.

En cuanto a la tipicidad, el obligado tributario dejó de ingresar 418.502,96 euros en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, y 353.765,09 euros en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, estando esta conducta tipificada en el artículo 191.1 de la LGT, que dispone:

*<<1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.*

*También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.*

*La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.>>*

Por lo tanto, queda acreditado que se ha cumplido el elemento objetivo necesario para imponer las sanciones indicadas.

En cuanto a la necesaria concurrencia de negligencia, dolo o culpa, tal y como ha venido señalando este Tribunal así como el la jurisprudencia, es suficiente la simple negligencia.

Así lo dispone el Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, en relación al antiguo artículo 77.1 de la Ley 230/1963, actualmente el artículo 183.1 de la LGT:

*<<El propio arto 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables (~incluso a título de simple negligencia), lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.*

*No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.>>*

En términos similares se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo, así como la Audiencia Nacional.

En el caso del Tribunal Económico-Administrativo Central, cabe destacar la Resolución 1923/09, de 30/09/2010, que señala:

*<<De lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran así como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.*

*Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que "la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales" (Resoluciones de 21 de octubre de 1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.>>*

En relación a este elemento subjetivo, hay que destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, número de recurso 480/2007, que señala lo siguiente en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto:

*<<CUARTO .- La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada.*

*La Inspección cimentó la procedencia de la sanción en los siguientes aspectos: (a) la conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta; (b) la inexistencia de oscuridad en la norma que infringió y (c) la importancia de la empresa, dotada de un equipo de expertos jurídicos y fiscales. Asimismo, (d) negó la concurrencia de alguna causa excluyente de la responsabilidad, al considerar irrelevante la ausencia de ocultación y la llevanza de una contabilidad exacta.*

*Vaya por delante que cada uno de esos aspectos ha sido objeto de valoración por la jurisprudencia de esta Sala.*

*(a) En cuanto a la conformidad con los hechos, este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º).*

*La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º).*

*Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurría elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].*

*(b) De igual forma, en lo que se refiere a los supuestos que, conforme al artículo 77.4 de la Ley General Tributaria, excluyen las responsabilidades y, en particular al de su letra d), esta Sala ha afirmado que la no concurrencia de alguno de esos supuestos y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones, que no sólo derivan de la Ley tributaria sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución [por todas, sentencia de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aún así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente [sentencia de 6 de junio de 2008, (casación 146/04, FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)].*

*(c) En tercer lugar, no cabe admitir, en contra de lo señalado por la Administración en el acuerdo de imposición de la sanción, que pueda justificarse exclusivamente la existencia de culpabilidad en circunstancias tales como la disposición por la entidad que se considera responsable de un elenco de profesionales jurídicos, pues hemos rechazado que pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida). En cada supuesto, y hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable [sentencias de 29 de junio de 2002 (casación 4138/97, FJ 2º) y 26 de septiembre de 2008 (casación 11/04, FJ 4º)].*

d) Finalmente, frente a la alegación de que no es causa excluyente de la responsabilidad la inexistencia de ocultación y la exactitud de la contabilidad, no resulta ocioso recordar que la veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala para excluir la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria para poder imponer sanciones tributarias [sentencia de 2 de noviembre de 2002 (casación 9712/97, FJ 4º), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02, FJ 8º), 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05, FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03, FJ 8º)].

QUINTO.- La aplicación de la doctrina expuesta al supuesto enjuiciado permite concluir que, aisladamente, ninguna de las razones aducidas por la Inspección resulta suficiente para justificar la culpabilidad, cuya concurrencia resulta insoslayable para imponer la multa.

Falta, no obstante, decidir si, **de forma conjunta**, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad [sentencia de 18 de marzo de 2010 (casación 6156/05, FJ 5º)], que se adapte a la infracción tributaria cometida y que legitime la decisión de castigar. En esta indagación se ha de tener en cuenta, como punto de partida, dos datos: en primer lugar, que la infracción consistió en dejar de ingresar parte de las cantidades declaradas en concepto de retenciones e ingresos a cuenta, constatación que excluye cualquier problema de interpretación de normas; y, en segundo término, que ese "descuadre inadvertido", como lo denomina «YYY», se produjo y reprodujo durante los ejercicios 1996 y 1997, circunstancia que no deja de llamar la atención, por lo que supone de prolongado y reiterado descuido en una entidad financiera del calibre de la recurrente.

Por su parte, el examen pormenorizado del acuerdo sancionador de 20 de noviembre de 2003 desvela lo siguiente:

1) La conducta que considera constitutiva de infracción tributaria, es decir, la falta de ingreso de la deuda, se analiza con detenimiento para determinar si, en todo caso, pudo responder a un comportamiento diligente (págs. 7 a 15).

2) Se deja constancia de las circunstancias por las que, a juicio de la Inspección, tal conducta resulta sancionable: conformidad con los hechos, conocimientos suficientes y claridad de la norma (págs. 15 y 16).

3) Se suministra una respuesta a las alegaciones de la parte, en especial al carácter diligente de su actuación como consecuencia de la ausencia de ocultación (págs. 17 a 21).

Este análisis integrado y conjunto pone de manifiesto que, lejos de actuar con el automatismo que nuestra jurisprudencia repudia, la Inspección ha ponderado los distintos elementos reunidos en el comportamiento del XXX, S.A., causante de YYY, para concluir que en su conducta estaba presente, al menos, la simple negligencia que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 exigía para sancionar las infracciones tributarias, sin que concurriera ninguna de las tesis que, conforme dispuso el propio legislador (artículo 77.4), eran susceptibles de excluir la responsabilidad. Y lo hizo dejando suficiente constancia en el acuerdo sancionador de las razones que cimientan su conclusión.

En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración tributaria no haya justificado la culpabilidad del XXX, S.A., y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado el 20 de noviembre de 2003 por la Oficina Nacional de Inspección da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes.>>

En el caso que nos ocupa se estima que la actuación del obligado tributario fue reprochable, por cuanto intentó minorar la tributación mediante la deducción de gastos cuya realidad no se ha justificado, o que no están correlacionados con los ingresos. Cabe apreciar, al menos, negligencia en su actuación puesto que, a sabiendas de que para que un gasto sea deducible debe poder probarse que efectivamente se ha producido la prestación de la cual deriva y ser efectivo, así como que su deducibilidad va ligada a que esté debidamente correlacionado con los ingresos, procedió a incluirlos en el cálculo de la base imponible declarada en las autoliquidaciones de los ejercicios 2012 y 2013.

El obligado tributario, en su condición de empresario, se sitúa en una posición en la que debe conocer la normativa básica del Impuesto, y saber cuáles son los requisitos exigidos para la deducción de los gastos. Más aún, si lo que pretende es aprovechar una ventaja fiscal, como es la deducción de los gastos cuando se cumplen determinados requisitos, antes de proceder a incluirlos en su declaración, debe analizar si se encuentra en posición de disfrutar de su deducción. Lo que no puede hacer a posteriori, una vez iniciado el procedimiento inspector, es

advertir que no dispone de justificación para su deducción y proceder a la rectificación, "sobre la marcha", de los documentos necesarios para que todo "cuadre". La inobservancia de este deber como empresario solo puede calificarse, como mínimo, de negligente.

Alega el obligado tributario, que la Inspección no puede basar la motivación de la sanción en el hecho de que se trata de una gran empresa. A estos efectos, hay que destacar la Resolución del este Tribunal Económico-Administrativo Central 3578/09, de 26/07/2010, confirmada por SAN de 07-12-2011 (rec. nº. 435/2010), que en referencia a la Sentencia de 30 de mayo de 2008 del Tribunal Supremo señala la necesidad de determinar la culpa atendiendo a las circunstancias concretas de cada sujeto:

*<<Resultaría desconocer los más elementales principios que rigen la tributación directa de las personas físicas, el que alguien pudiera sostener que las retribuciones (dinerarias o en especie), satisfechas por un empresario a sus empleados por alcanzar unos objetivos prefijados, no formaran parte de la renta gravable por el impuesto. Y ese improbable desconocimiento resulta aún más extraño de imaginar, si atendemos a que estamos ante un sujeto pasivo que es una importante sociedad de seguros a nivel español, constituida hace casi un siglo, inmersa habitualmente en su propio quehacer en el ámbito del derecho. Y esta circunstancia, si bien no será suficiente por sí sola (como dice el Tribunal Supremo), no puede despreciarse en el análisis conjunto de la culpabilidad del presunto infractor, en contra de lo sostenido por la actora en la presente reclamación económico-administrativa. Así, como sostiene el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de mayo de 2008 (recurso 8213/2002), "en contra de lo alegado, no puede invocarse la ausencia de culpabilidad, por su falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones formales impuestas para la gestión de los tributos, (...). La negligencia como elemento subjetivo de la infracción ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, por lo que en este caso no cabe entender que la conducta de la entidad recurrente obedezca a una discrepancia o a una dudosa interpretación de la norma, pues la recurrente sabía por su actividad que ..." (el subrayado es de este Tribunal). En el mismo sentido pueden citarse las sentencias de aquel tribunal de 8 de mayo de 1987 y 9 de marzo de 1993, ya citadas estas dos en el acuerdo recurrido. Ahondando en ello, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en su sentencia de 15 de octubre de 2003, recoge en sus fundamentos que, "tiene razón el T.E.A.C. y el Abogado del Estado cuando señalan, que la negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, de tal forma, que una empresa importante por su volumen como la actora, es normal que cuente con una asesoría fiscal a la que acudir". Por último, citar los pronunciamientos de este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otros, de fechas 27 de enero de 2009 (RG. 3177/2007) y 14 de marzo de 2007 (RG. 4248/2005); en ellas se sostiene que, "la negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer>>.*

Tampoco cabe ampararse en una interpretación razonable de la norma. A estos efectos, hay que desatacar las numerosas Resoluciones de este Tribunal que establecen que no basta para alcanzar la exoneración de responsabilidad con alegar simple error padecido en base a la oscuridad de la norma, sino que es preciso que esa oscuridad sea real, que la norma, objetivamente considerada, sea susceptible de diversas interpretaciones todas ellas admisibles, o al menos razonables y defendibles, puesto que si la norma es clara y unívocamente interpretable en un único sentido tal alegación carece de fundamento y en numerosas ocasiones ha sido rechazada por los Tribunales.

A juicio de este Tribunal, la normativa aplicable no entraña ningún tipo de confusión: para que un gasto sea deducible fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades, debe estar contabilizado, justificado, imputado correctamente, y correlacionado con los ingresos, además, de ser efectivo, es decir, de derivar de una operación que se ha realizado de forma efectiva. Estos requisitos son conocidos y han sido manifestados en diversas ocasiones por este Tribunal, y por la jurisprudencia.

Alega también el obligado tributario, la inexistencia de ocultación como una causa exculpatoria de la responsabilidad tributaria. A estos efectos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2012 (recurso casación núm. 261/2009) establece que:

*<<La falta de ocultación de un hecho es, claramente, un elemento que gradúa la culpabilidad en incluso puede, en ciertas circunstancias, cuando los hechos generadores de la infracción son discutibles, excluir esta. Ahora bien, elevar la falta de ocultación de los datos tributarios a un elemento "per se" exculpatorio, como en el motivo se afirma, carece de sustrato legal.*

*Parece evidente que la mera anotación contable de determinadas partidas sin justificar la naturaleza de esa anotación, sobre todo cuando es improcedente, no puede servir de elemento eliminador exculpador de la sanción, ...>>*

Tal y como señala el Tribunal Supremo, la ocultación no es más que un criterio de graduación de la culpa para determinar si nos encontramos ante infracciones leves, graves o muy graves, pero no es un requisito

indispensable para la existencia de culpa porque, tal y como hemos expuesto, la simple negligencia en la inobservancia de la norma ya constituye infracción tributaria, sin que sea necesario un ánimo defraudatorio.

En cuanto a la falta de motivación del Acuerdo sancionador alegada por el obligado tributario, cabe destacar lo dispuesto al respecto por este Tribunal en la Resolución 4602/16 de 03/11/2016, confirmada por SAN de 08-07-2019 (rec. nº. 32/2017), al señalar en su Fundamento Cuarto que:

*<<CUARTA.- La segunda alegación del contribuyente se refiere a una pretendida insuficiencia de motivación de los Acuerdos sancionadores:*

*Pues bien, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal, por motivación debe entenderse aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 que, de acuerdo con reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106-1 de la Constitución-, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.*

*Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión "(...) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...) Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)"*

*Pues bien, en cuanto a la motivación del Acuerdo sancionador este Tribunal no comparte el argumento del reclamante de que el mismo no se haya debidamente motivado ya que especifica la conducta sancionada (dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente establecidos la totalidad o parte de la deuda tributaria), con indicación de los hechos que fueron su causa (la causa de regularización ampliamente descrita en el Acuerdo que nos ocupa), la norma que tipifica tal conducta como infracción tributaria (art. 191.1 de la Ley 230/1963), alusión expresa e individualizada de la apreciación de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 77.1 de la Ley 230/1963 como para poder sancionar tal conducta típica y el porqué de dicha apreciación, así así como alusión expresa a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 77.4 de la Ley 230/1963 la LGT. Así pues, a juicio de este Tribunal, los Acuerdos sancionadores están suficientemente motivados al contener la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud la Administración aprecia la concurrencia de la conducta tipificada por la norma como de infracción tributaria y la sancionabilidad de la misma, no generando indefensión en el contribuyente.*

*Y, específicamente en lo que se refiere a los motivos por los que la Inspección entiende que la conducta del contribuyente debe calificarse como de culpable, es claro que, en contra de lo alegado, los Acuerdos sancionadores no se limitan a expresiones estereotipadas sino que realizan una exposición extensa e individualizada ¿ y a juicio de este Tribunal suficiente ¿ de los mismos, y así podemos leer al respecto en los referidos Acuerdos...>>*

En el caso que nos ocupa, el Acuerdo sancionador especifica el tipo infractor cometido y la norma que lo regula, los hechos que han causado la comisión de la infracción, la apreciación concreta de las circunstancias determinantes de responsabilidad al caso concreto, determinando la concurrencia de negligencia y las causas determinantes de dicha apreciación, así como que no concurre ninguna causa de exclusión de responsabilidad. Es decir, se incluyen los elementos necesarios para comprender que infracción se ha cometido y porqué concurre, al menos, negligencia. A juicio de este Tribunal, se dan los elementos necesario para entender que el Acuerdo sancionador esté motivado y no se ha generado indefensión al reclamante. Siendo además una muestra de que la



Inspección haya analizado individualizadamente cada regularización practicada a efectos sancionadores el hecho de que haya sancionado algunas de ellas y otras no.

Por tanto, este Tribunal acuerda confirmar el Acuerdo sancionador dictado por la Inspección y desestimar las alegaciones formuladas por el interesado en lo que a esta cuestión se refiere.

Por lo expuesto  
Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.