

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083004

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de junio de 2021

Sala 1.^a

R.G. 2294/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reducción de ingresos. Rentas procedentes de determinados activos intangibles. Know-how. En el caso que nos ocupa la interesada aplicó, en relación con unos contratos denominados «de servicio de sistemas» celebrados con determinadas compañías aéreas por los que las cedía el uso del sistema AX -sistema de gestión de pasajeros- desarrollado por aquélla, la reducción de ingresos de activos intangibles prevista en el art. 23 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

La Inspección rechazó la aplicación del citado beneficio fiscal al entender que no existía, en realidad, una cesión de intangibles autónoma sino una prestación de servicios que se concretaba en la cesión del uso del sistema AX, lo que se confirmaba por la calificación dada por las partes a los citados contratos como contratos de «prestación de servicios de sistemas», así como por el hecho de que no existiese en ellos, como tampoco en las facturas emitidas, referencia alguna a la cesión de intangibles.

Frente a ello, alega la interesada que su actuación, se ajustó plenamente los requisitos exigidos por el art. 23 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), debiendo calificarse los contratos suscritos con las compañías aéreas como de cesión de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y no de cesión de programas informáticos, pues el intangible cedido tenía un claro componente de *know-how*, no existiendo cesión aislada de los algoritmos ya que las aerolíneas no tienen interés en ese intangible sino en el resultante de traducir a través de ellos el modelo de negocio, señalando que, en todo caso, el acceso al sistema AX les permitía, a aquéllas, operar de forma autónoma e independiente. No obstante lo anterior, considera que los contratos celebrados con las compañías cesionarias son, en realidad, de la naturaleza mixta dado que tienen un componente de *know-how* y otro de prestación de servicios. Y en cuanto a lo señalado sobre que ninguna de las facturas remitidas hace referencia a la cesión de intangibles y que no hubo modificación de los términos económicos de los contratos al firmarse los anexos, alega que la Ley no exige tal mención en las facturas y que la retribución de los contratos nunca ha sido fija sino variable en función del número de pasajeros o segmentos a tasa.

Pues bien, el Tribunal Central concluye que, como ha determinado la Inspección, la entidad no tiene derecho a la aplicación de la reducción prevista en el art. 23 de RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) pues, en la operativa descrita, no existe cesión, como tal, de informaciones relativas a experiencias comerciales sino que lo que se cede es el uso de un sistema desarrollado a partir de aquéllas, de manera que no hay traspaso de conocimientos no revelados al público que las compañías aéreas contratantes pudieran utilizar por su cuenta, pues ello implicaría conocer el desarrollo interno del sistema AX, lo cual no sucede en el caso que nos ocupa, en el que las compañías simplemente usan el sistema introduciendo datos y obteniendo unos resultados a partir de aquéllos. Así, en caso de que se produjese la extinción de los contratos, no habría conocimiento alguno adquirido por las compañías aéreas que pudieran emplear por su cuenta al no haberse compartido con las mismas el contenido interno que permitió desarrollar dicho sistema basado en el conocimiento comercial de X sobre los procesos de facturación, reserva, emisión de billetes, tarifas, control de inventario, ventas, gestión de equipajes, hoja de carga y centrado. Es decir, mediante estos contratos no se cede el *know-how* del modelo comercial de X, sino que solo se permite a las cesionarias participar del mismo mediante su conexión al sistema AX.

Por lo tanto, si bien el sistema AX se desarrolló a partir de conocimientos y experiencias comerciales y de negocio de X, lo que se cede a través de los contratos objeto de análisis no es dicho *know-how* sino únicamente el uso de tal sistema, resultando que el citado *know-how* es un elemento de carácter puramente accesorio e inseparable del elemento principal de los citados contratos de prestación de servicios en los que aquel debe subsumirse. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 23.

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 217, 218 y 219.

RD 1514/2007 (PGC), NRV 10^a.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 13, 105 y 115.

Constitución Española, art. 31.

Código Civil, art. 3.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA
FECHA: 24 de junio de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-02294-2018
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.
NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: **XZ SA** - NIF ...
REPRESENTANTE: ... - 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 interpuesta contra el siguiente acuerdo dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

- Acuerdo de Liquidación, nº de referencia A23 - ...3, en relación al Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2011, de fecha 20 de marzo de 2018, del que no resulta deuda a ingresar.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 25/04/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 20/04/2018 contra el acuerdo de liquidación identificado en el expediente.

A continuación, se exponen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 21 de diciembre de 2015 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general de la situación tributaria de la entidad **XZ SA**, con N.I.F. ..., en relación con su IS del ejercicio 2011.

Con fecha 23 de marzo de 2016 se notificó al obligado la ampliación de las actuaciones al objeto de incluir también, entre otros conceptos, la comprobación del IS de los ejercicios 2012 a 2013, manteniendo el alcance general.

El obligado tributario está integrado, como sociedad dependiente, desde el ejercicio 2012, en el GRUPO **a/12** sometido al régimen de consolidación fiscal; por ello, en lo que afecta al IS correspondiente a los ejercicios 2012 y 2013, la referida comunicación de ampliación de actuaciones se dirigió a la entidad **XZ SA** en su condición de sociedad dependiente de dicho GRUPO **a/12**. Dicha ampliación de las actuaciones de comprobación e investigación del grupo se notificó, igualmente, a la sociedad dominante del mismo, la entidad **XT SL** con NIF ... mediante comunicación de fecha 15 de marzo de 2016, notificada el día 17 del mismo mes y año.

Se comunicó al obligado tributario, tal y como se recoge en la diligencia nº ... de ... de 2017, que, en aplicación del artículo 150 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT), el procedimiento inspector, de duración inicial de 27 meses, se extendía por un periodo de tres meses adicionales, circunstancia que se puso en conocimiento de la sociedad **XT SL**, sociedad dominante del grupo consolidado **a/12**, al que, como se ha señalado, pertenece el obligado tributario desde el ejercicio 2012.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó, con fecha 12 de diciembre de 2017, el acta de disconformidad, modelo A02, número de referencia: ...3, en relación al IS de 2011. Dicho acta completa la propuesta de regularización realizada en acta incoada en la misma fecha de conformidad y con número de referencia A01-...5, en relación a los ajustes a los que el obligado había prestado su conformidad.

Presentadas alegaciones por la interesada, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la DCGC dictó, en 20 de marzo de 2018, notificado en la fecha de 21 de marzo de 2018, el correspondiente acuerdo de liquidación por el IS de 2011 (A23 - ...3) confirmando la propuesta contenida en el acta, practicando liquidación definitiva de la que no resultaba deuda a ingresar, minorándose la base imponible negativa declarada por la obligada.

Tercero.

Los hechos que han dado lugar a la regularización son, en síntesis, los siguientes:

- La actividad desarrollada por la entidad, en los períodos objeto de comprobación, es la clasificada en el CNAE con el código 7413 "Transporte aéreo internacional de viajeros".
- La entidad presentó declaración-liquidación por el IS del período de 2011, declarando una base imponible negativa (BIN) del ejercicio de 148.539.016,57 euros; así, el resultado de la autoliquidación era la solicitud de un importe a devolver de 5.957.455,71 euros, importe que fue efectivamente devuelto al obligado en fecha de 9 de enero de 2013.
- La sociedad dotó, en el ejercicio 2011, provisiones por "obsolescencia de repuestos de la flota" por importe de 3.800.000 euros.
- Las retribuciones satisfechas a los consejeros en el ejercicio 2011 ascendieron a 4.002.409,23 euros (2.950.050,03 euros de consejeros de **X** y 1.052.359,20 euros repercutidos por **QR** (...))
- La entidad realizó, en el ejercicio 2011, un ajuste negativo en la base imponible en concepto de reducción por cesión de intangibles por importe de 1.614.860 euros.

Hechas las comprobaciones oportunas, el órgano inspector practicó los siguientes ajustes en la situación tributaria de la entidad en cuanto a su IS de 2011, recogidos en el acuerdo de liquidación A23 - ...3:

1. Ajuste positivo de 3.800.000,00 euros, al no haberse probado por parte de la entidad la pretendida obsolescencia tecnológica o depreciación de los repuestos de la flota que motivaron las dotaciones a las provisiones por obsolescencia.

2. Ajuste positivo de 4.002.409,23 euros, al considerar que la retribución de los administradores no era deducible, al no estar fijada, con certeza, en los estatutos en el sentido exigido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no estableciéndose en ellos con claridad los criterios para poder cuantificar dichas retribuciones, dejando su fijación al Consejo de Administración.

3. Ajuste positivo de 1.754.798,36 euros, al entender que no había existido una cesión de intangibles autónoma sino una prestación de servicios que se concretaban en la cesión del uso del sistema **AX**, por lo que, en conclusión, no cabía la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS).

Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos, la Inspección procedió a dictar las correspondientes liquidaciones de las que resultaban deudas totales a ingresar de 0,00 euros en cada ejercicio, si bien se reducía el importe de las bases imponibles negativas generada el ejercicio 2011, dando lugar a una base imponible comprobada de -61.978.785,48 euros.

BASE IMPONIBLE NEGATIVA DECLARADA: -148.539.016,57

BASE PROVISIONAL EN ACTA 01: -71.396.054,71

AJUSTE GASTO ADMINISTRADORES: 4.002.409,23

AJUSTE PROV. REPUESTOS FLOTA: 3.800.000,00

AJUSTE PATENT BOX: 1.614.860,00

BASE IMPONIBLE COMPROBADA: -61.978.785,48

Cuarto.

Frente al referido acuerdo de liquidación se interpuso, por el obligado, en fecha de 20 de abril de 2018, la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, siendo referenciada con el número 00-02294-2018.

Puesto de manifiesto el expediente al obligado, éste presenta escrito de alegaciones, en las que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a la liquidación recurrida:

1. Deducibilidad fiscal de las retribuciones percibidas por los consejeros de la sociedad, ya que los conceptos retributivos satisfechos a todos los consejeros de **X**, sean o no ejecutivos, sí estaban previstos en sus estatutos sociales, resultando obligatorias para la entidad y gozando de un régimen de transparencia informativa. Asimismo, alega que no existía, en la Ley del IS, ninguna referencia a la necesidad de concretar ni la cuantía de la retribución ni la fórmula que sirva para hacerla determinable y que, en todo caso, la tesis sostenida en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13/11/2008, en la que se basa la Inspección, ha quedado superada por la jurisprudencia posterior del propio Tribunal.

2. Deducibilidad fiscal de las dotaciones a la provisión "Repuestos Flota" pues las mismas estaban suficientemente acreditadas y justificadas, siendo los criterios para fijar los porcentajes de deterioro razonables y realistas, estando basados en la obsolescencia tecnológica y el deterioro por el uso, y siendo consecuencia de las directivas de aeronavegabilidad, fiabilidad y mejora de la eficiencia tecnológica.

3. Procedencia de la reducción por la cesión de intangibles en la medida en que se cumplieran todos los requisitos exigidos por el artículo 23 del TRLIS, debiendo calificarse el contrato suscrito como de cesión de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y no de cesión de programas informáticos. Señala que el intangible cedido tenía un claro componente de know-how, no existiendo cesión aislada de los algoritmos pues las aerolíneas no tienen interés en los mismos sino en el resultante de traducir, a través de ellos, el modelo de negocio; además, enfatiza que el acceso al sistema **AX** les permite, a aquéllas, operar de forma autónoma e independiente y que los contratos celebrados son de la naturaleza mixta, dado que además del componente de know-how tienen otro de servicios.

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:

La conformidad a derecho del acuerdo de liquidación impugnado, lo que implica un pronunciamiento sobre los ajustes practicados por la Inspección y que han sido discutidos por la entidad reclamante.

Tercero.

Empezamos analizando la procedencia del primer ajuste practicado por la Inspección en relación al IS de 2011 de la entidad reclamante, relativo a la no deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores en ese ejercicio (4.002.409,23 euros).

La Inspección ha considerado que se trata de partidas no deducibles al no reunir, los estatutos sociales de la compañía, los requisitos de certeza exigidos por el Tribunal Supremo, pues no se determina en ellos el concreto sistema retributivo de los consejeros (se desconoce qué retribuciones en especie percibirán los consejeros, se desconoce si los consejeros ejecutivos percibirán o no cada año retribuciones basadas en acciones y se desconoce cuáles serán las remuneraciones que perciban por el desempeño de funciones ejecutivas, dado que dichas remuneraciones serán acordadas con el Consejo de Administración), no fijando tampoco los estatutos sociales los criterios que deben aplicarse para poder cuantificar las retribuciones (tan sólo se deja en manos de la Junta General la fijación global de las retribuciones fijas y en especie).

La reclamante sostiene, por el contrario, que las retribuciones satisfechas a los administradores en 2011 sí han de considerarse deducibles porque los conceptos retributivos satisfechos a todos los consejeros, fueran o no ejecutivos, están previstos en el artículo 27 de sus estatutos sociales, tal y como exige el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (en adelante, TRLSC), resultando obligatorias para la entidad y gozando de un régimen de transparencia informativa. Asimismo, señala que no existe en la Ley del IS ninguna referencia a la necesidad de concretar ni la cuantía de la retribución ni la fórmula que sirva para hacerla determinable y que, en todo caso, la tesis sostenida en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13/11/2008 sobre la necesidad de que los estatutos establezcan la cuantía de la retribución de los administradores "de forma determinada o perfectamente determinable", en la que se basa la Inspección, ha quedado superada por la jurisprudencia posterior de dicho Tribunal.

Procede comenzar el análisis sobre esta cuestión remarcando que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 02/01/2014 (rec. casación unificación de doctrina n.º 4269/2012), vino a confirmar expresamente que, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ya sea bajo la vigencia de la Ley 43/1995 o del TRLIS, para que las retribuciones satisfechas a quien desempeñe el cargo de administrador de la entidad sean deducibles es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil; por tanto, resulta necesario analizar lo que dispone, en cuanto a la retribución de los administradores, dicha legislación y, particularmente, qué requisitos se establecen en ella. A este respecto recordemos que la Inspección, en el acuerdo impugnado, ya resalta las que, a su juicio, son estas exigencias: 1º) que el cargo de administrador sea retribuido según los estatutos de la entidad y 2º) que la previsión estatutaria permita conocer el importe de tal retribución con suficiente certeza.

En cuanto a la exigencia de la constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador se trata de un requisito reiteradamente manifestado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pudiendo citarse, a

estos efectos, las sentencias de 06/02/2008 (rec. n.º 7125/2002), 13/11/2008 (recursos de casación n.º 2578/2004 y n.º 3991/2004) y 21/01/2010 (rec. n.º 4279/2004) que, aunque referidas a la anterior legislación, contienen criterios aplicables a ejercicios regulados bajo la óptica del TRLIS de acuerdo con el criterio del propio Tribunal Supremo expresado en la ya citada sentencia de 02/01/2014.

Antes de analizar los referidos pronunciamientos del Alto Tribunal procedemos a enumerar los preceptos más relevantes sobre esta cuestión contenidos en el TRLSC (cuya entrada en vigor se produjo el 01/09/2010):

- Artículo 23: Estatutos sociales:

"En los estatutos que han de regir el funcionamiento de las sociedades de capital se hará constar:

(...)

e) El modo o modos de organizar la administración de la sociedad, el número de administradores o, al menos, el número máximo y mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de retribución, si la tuvieren".

- Artículo 217: Remuneración de los administradores:

"1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos".

- Artículo 218. Remuneración mediante participación en beneficios:

"1. En la sociedad de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

2. En la sociedad anónima cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hubieran establecido".

- Artículo 219. Remuneración mediante entrega de acciones:

"1. En la sociedad anónima la retribución consistente en la entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos, y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general.

2. El acuerdo de la junta general expresará, en su caso, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el valor de las acciones que se tome como referencia y el plazo de duración de este sistema de retribución".

Cabe señalar que los preceptos anteriores han sido modificados a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, si bien, al producirse la entrada en vigor de esta norma el 01/01/2015, se trata de unos cambios que no son de aplicación al caso presente, teniendo en cuenta cuál es el ejercicio comprobado (2011).

Volviendo a la cuestión que aquí interesa, la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores de una entidad, hemos de referirnos a la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21/01/2010 (rec. casación n.º 4279/2004) en la que, respecto de la relevancia de que constase en los estatutos el carácter retribuido del cargo de administrador y sobre la certeza que ha de exigirse al sistema retributivo que ahí se fije, se señaló lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Concluyendo, como señalamos en nuestras Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Quinto y Noveno), «a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales. El protagonismo que la L.S.A. reclama de los estatutos en este concreto punto, según ha venido afirmando la Dirección General de Registros y del Notariado (D.G.R.N.), en lo que ya constituye una cláusula de estilo, está "en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus

determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros" [entre otras, Resoluciones de 20 de febrero de 1991 (BOE de 5 de marzo de 1991), FD 3; y de 26 de julio de 1991 (BOE de 5 de septiembre de 1991), FD 2]. Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 13 de la L.I.S ., puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no -total o parcialmente- como una liberalidad».

QUINTO

No siendo, como hemos dicho, cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los estatutos de la sociedad para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles, la cuestión gira en torno a precisar cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ende, debe considerarse obligatoria. En este sentido, comenzamos poniendo de manifiesto en las referidas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo) que, para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 21 de abril de 2005 (rec. cas. núm. 249/2005), «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto» en el art. 130 del T.R.L.S.A. [FD Tercero; recogen esta afirmación la Sentencia de la Sala Primera de 12 de enero de 2007 (rec. cas. núm. 494/2000), FD Tercero; y la Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2008 (cit., FD Tercero), no pudiendo «modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General» (Sentencias de 21 de abril de 2005, cit., FD Tercero; de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero). Y para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza» es preciso que se cumplan, al menos, tres requisitos que especificamos en las Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), de los cuales sólo dos de ellos es preciso subrayar ahora para la resolución de este proceso. El primero de ellos es que, como ha advertido la citada Sentencia de 21 de abril de 2005, los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo», de manera que «[n]o es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 18 de febrero y 26 de julio de 1991; en el mismo sentido, Sentencias de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero). «Los Estatutos -en efecto- no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991; en los mismos términos, Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Así lo ha puesto de manifiesto, por lo demás, la D.G.R.N. al señalar, por ejemplo, con fundamento en los arts. 9.h), in fine, y 130, ambos del T.R.L.S.A., que «cuando se prevea retribución para los administradores», los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); que «[n]o es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento» (Resolución de 26 de julio de 1991, cit., FD 2); y que «lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales» [Resolución de 17 de febrero de 1992 (BOE de 14 de mayo de 1992), FD 3]. En suma, en primer lugar, aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se opte -una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores-, ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad. (...)».

Estas exigencias (constancia estatutaria y certeza del sistema retributivo fijado en los estatutos) que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, aunque también tutelan el interés de los administradores, tienen por finalidad primordial favorecer la máxima información a los socios de la entidad para facilitar el control de la actuación de los administradores en una materia especialmente sensible, también han sido remarcadas por varias resoluciones de este Tribunal Central, pudiendo citarse la de fecha 05/04/2018 (RG 9996/15) o la de 10/05/2018 (RG 3319/16).

Asimismo, para los supuestos de un único socio, en la resolución de 21-11-2019 (RG 8271/15) manifestábamos:

"Pues bien, según la entidad, la contravención de esa exigencia mercantil, que es la clave (...) de la regularización, pasa de ser un irregularidad sustantiva o material a ser una mera irregularidad formal cuando, como

es su caso, la sociedad concernida tiene un único socio, pues es evidente que tal socio conoce y consiente las retribuciones que reciben los consejeros de la sociedad.

El argumento es sugestivo pero no convincente.

La finalidad de una norma, sobre todo si la misma es evidente o expresa, constituye un criterio hermenéutico para su interpretación tildado de fundamental en el art. 3.1 del Código civil, y es muy posible que haya sido además lo que haya llevado al legislador a aprobarla y publicarla. Eso es así. Pero, una vez aprobadas, publicadas y cuando ya están en vigor, las normas cobran vida propia, dicen lo que dicen "según el sentido propio de sus palabras", y deben aplicarse para los supuestos que las mismas contemplen, los haya previsto el legislador, o no.

Cuando el legislador aprobó que "El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración" -art. 217.1 del T.R. de la LSC-, quizás lo hizo por los motivos que la entidad señala, pero una vez que lo hizo, y esa previsión pasó a estar en la ley, esa previsión han de aplicarla todas las sociedades de capital, que -ex. art. 3.1 de ese T.R.- "en cuanto no se rijan por disposición legal que les sea específicamente aplicable, quedarán sometidas a los preceptos de esta ley"; y ello aunque tengan un único accionista; supuesto que, por cierto, no le es extraño a ese texto legal, que contempla las sociedades unipersonales en sus arts. 12 y siguientes, y que no hace reserva alguna en el sentido de que lo que dispone en su art. 217.1 no debe aplicarse en caso de sociedades con un único socio.

Por otra parte, al hilo de este argumento, cabe hacerle a la entidad la observación siguiente: parece evidente que L....., que de facto tiene un único socio, no debe tener especiales dificultades mercantiles para modificar sus Estatutos Sociales; modificación en los aspectos que aquí no ocupan que, de llevarla a cabo, le ahorraría toda la problemática que estas reclamaciones contemplan.

El mismo criterio aquí expuesto respecto de la no deducibilidad de retribuciones de administradores en los casos de sociedades con un único socio se ha pronunciado recientemente este Tribunal en su resolución de 08-10-2019 (RG 4435/17)."

De acuerdo con todo lo expuesto podemos determinar que, a efectos de analizar la deducibilidad por parte de la entidad de las retribuciones satisfechas a los administradores, procede confirmar, en primer lugar, que, en el caso de la interesada, sus estatutos sí contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva (artículo 27 de los estatutos de **XZ**) según el cual:

"1. El cargo de Consejero es retribuido.

2. La retribución de los Consejeros en su condición de tal consistirá en una asignación fija, anual o periódica, y en una retribución variable en especie.

3. La remuneración, global y anual, para todo el Consejo de Administración y por los conceptos anteriores, será la cantidad que a tal efecto determine la Junta General (que permanecerá vigente hasta tanto ésta no acuerde su modificación), si bien el Consejo de Administración podrá reducir este importe en los ejercicios en que lo estime conveniente. Corresponderá al propio Consejo de Administración la distribución del importe citado entre los administradores en la forma, momento y proporción que libremente determine, pudiendo existir retribuciones diferentes en función de (i) las características concurrentes en cada Consejero o categoría de Consejeros, (ii) las funciones y responsabilidades atribuidas dentro del Consejo y sus Comisiones y (iii) las restricciones previstas en los presentes Estatutos Sociales o en el Reglamento del Consejo de Administración en relación con el cobro de retribución por el cargo de Consejero en otra u otras sociedades del Grupo, correspondiendo igualmente al Consejo la determinación de la periodicidad y forma de pago de la asignación.

Los Consejeros no podrán ser retribuidos más de una vez por el desempeño de tal cargo si pertenecen al Consejo de Administración de otra u otras sociedades del Grupo.

4. Sin perjuicio de las retribuciones anteriormente mencionadas, la retribución de los Consejeros ejecutivos también podrá consistir en la entrega de acciones, o de derechos de opción sobre las mismas o en cantidades referenciadas al valor de las acciones de la matriz última de la Sociedad. (...)

5. Adicionalmente, los administradores tendrán derecho al abono o reembolso de los gastos razonables en que éstos hubieran incurrido adecuadamente como consecuencia de su asistencia a reuniones y demás tareas relacionadas directamente con el desempeño de su cargo de administrador, tales como los de desplazamiento, alojamiento, manutención y cualquier otro en que pudiera incurrir.

6. Con independencia de las retribuciones previstas en los subapartados precedentes, derivadas de la pertenencia al Consejo de Administración, los Consejeros que desempeñen otras funciones ejecutivas o de asesoramiento distintas de las de supervisión y decisión colegiada propias de su condición de consejeros, sea cual fuere la naturaleza de su relación con la Sociedad, tendrán derecho a percibir las remuneraciones, laborales o profesionales, fijas o variables, dinerarias o en especie, que, por acuerdo del Consejo de Administración, procedan por el desempeño de dichas funciones, incluyendo la participación en los sistemas de incentivos que, en su caso, se establezcan con carácter general para la alta dirección de la Sociedad que podrán comprender entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o retribuciones referenciadas al valor de las acciones de la matriz última, en todo caso con sujeción a los requisitos que se establezcan en la legislación vigente en cada

momento, y la participación en los sistemas de previsión y seguro oportunos. En caso de cese en dichas funciones podrán tener derecho, en los términos y condiciones que apruebe el Consejo de Administración, a una compensación económica adecuada.

Las retribuciones que correspondan por los conceptos señalados y los demás términos y condiciones de la relación deberán ser aprobados por el Consejo de Administración y se incorporarán al oportuno contrato."

Sentado lo anterior, es preciso continuar en el análisis para comprobar si dicha previsión estatutaria establece un sistema retributivo para los administradores con el suficiente grado de certeza que, atendiendo a la doctrina y a la jurisprudencia, le es exigible.

Pues bien, del precepto estatutario antes transcrito podemos extraer que el sistema retributivo de los consejeros varía según sean calificados como ejecutivos o no, de manera que, si bien todos los consejeros participan de un sistema de retribución mixto, con una parte fija y una parte variable en especie y cuyo importe global para todo el Consejo de Administración se debe fijar por la Junta General, de forma adicional, los consejeros ejecutivos podrán ser también retribuidos mediante la entrega de acciones, derechos de opción sobre las mismas o cantidades referenciadas al valor de las acciones de la matriz última de la Sociedad, así como mediante remuneraciones, laborales o profesionales, fijas o variables, dinerarias o en especie, que acuerde el Consejo de Administración.

A la vista de lo anterior, este Tribunal Central concluye, con la Inspección, que los estatutos de la reclamante no reúnen los requisitos de certeza exigidos por el Alto Tribunal a la hora de fijar el sistema retributivo de los consejeros, no habiendo manera alguna de saber, ni en cuantía ni en forma, cuál va a ser la retribución de los consejeros por los siguientes motivos:

No se señalan criterios generales que sirvan de base para la fijación de la cuantía fija ni tampoco se indica en qué consiste la retribución variable en especie.

La retribución de los consejeros ejecutivos mediante entrega de acciones, derechos de opción sobre las mismas o cantidades referenciadas al valor de las acciones de la matriz última de la sociedad no es más que una posibilidad ("también podrá consistir"), quedando a la voluntad de la Junta General la decisión de si se satisface o no tal retribución, así como la elección entre las distintas opciones.

Si bien la fijación de la cantidad global anual de retribución del Consejo de Administración se deja a la Junta General, las retribuciones reconocidas a favor de los consejeros ejecutivos que desempeñen otras funciones distintas de las de supervisión y decisión colegiada se escapan del control de la Junta General, al acordarse aquéllas por el propio Consejo de Administración.

Por lo tanto, no puede concluirse que las cantidades satisfechas por la sociedad a los administradores en los ejercicios comprobados fueran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, y ello porque, tal y como hemos señalado, entre otras, en la resolución de este TEAC dictada el 09/04/2019 (RG 3295/16-DYCTEA): *"para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del IS en virtud de su normativa, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es "conditio sine qua non" que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable".*

Cuarto.

Y respecto de las alegadas sentencias del Tribunal Supremo, de fechas 22/12/2011, 28/12/2011, 09/04/2015 y 19/09/2017 (rec. casación n.º 6688/2009, 6232/2009, 1785/2013 y 390/2015), en las que, según sostiene la reclamante, el Alto Tribunal modifica la tesis sostenida en su sentencia de 13/11/2008, cabe indicar lo siguiente:

- En la primera de ellas lo que se analiza es la posibilidad de compatibilizar la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y la de personal de alta dirección sometido al Derecho laboral, señalándose expresamente que *"En lo atinente a las retribuciones acordadas en favor de los Administradores en virtud de la presunta relación laboral que unía a la actora con D. ... hemos de ratificar nuestra sentencia de 13 de noviembre de 2008"*.

- En la segunda sentencia, tras indicar el Tribunal Supremo que *"Con respecto a la retribución de los administradores y las de los servicios de ciertas empresas del grupo nos hemos de remitir en su integridad a las consideraciones del Recurso de Casación número 6688/09"*, añade que *"son los estatutos de la entidad recurrente los que exigen la adopción del acuerdo de retribución de los administradores, acuerdo que aquí no se ha producido"*. Por tanto, el caso en ella analizado tampoco se asemeja al que ahora nos ocupa.

- Asimismo, el supuesto analizado en la tercera de las sentencias alegadas difiere sustancialmente del presente caso, toda vez que, en los estatutos, únicamente se preveía que la retribución de los administradores fuera una cuantía fija de dinero determinada anualmente por acuerdo de la Junta General. Así, concluye dicha sentencia señalando que *"Ciertamente la Ley exige que, además de la constancia retributiva de los administradores en los estatutos, el sistema de remuneración sea claro y preciso, y los términos del art. 28 del ordenamiento estatutario de*

la recurrente lo son: "[e]l órgano de administración será retribuido, consistiendo la retribución en una cuantía fija de dinero, en concreto de servicios prestados determinada anualmente por la junta general de accionistas". Por un lado, no deja lugar a dudas de que se fija un sistema de retribución, "una cantidad fija de dinero", y por otro, un procedimiento para su determinación, "por acuerdo de la junta general fijado anualmente".

- Finalmente, en la sentencia de fecha 19/09/2017, si bien se indica que la Junta General de la sociedad limitada puede fijar la cuantía de la retribución cuando esta consiste en el pago de una cantidad fija siempre que, previamente, este sistema retributivo esté previsto en los estatutos sociales, se concluye que "En el caso objeto del presente recurso, no existía una previsión estatutaria de un sistema de retribución, sino simplemente una remisión a la decisión que sobre tal cuestión adoptara en cada ejercicio la junta general, sin fijar regla alguna a la que debiera atenerse la junta general en la fijación de la retribución". En nuestro caso, si bien existe una previsión estatutaria del sistema de retribución, el mismo ni resulta preciso, como ya hemos indicado (al existir distintas opciones de retribución, algunas de las cuales no se concretan), ni incluye reglas a las que deba atenerse la Junta General en la fijación de la retribución; pero, sobre todo, resulta que la cuantía fijada por la Junta General es solo una parte de las retribuciones totales satisfechas a los administradores.

Y en relación con esto último cabe señalar que no resulta aplicable aquí lo dicho por este Tribunal Central en su resolución dictada el 10/05/2018 (RG 3319/16) sobre que cuando la previsión estatutaria estipula una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas de la entidad, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente en el ejercicio siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación, pues, en el caso que nos ocupa, a pesar de haberse aportado las Actas del socio único en que se fija el máximo de retribución fija y variable bruta anual a satisfacer, se excluye de dicho límite la remuneración de los consejeros ejecutivos.

Así, en el Acta del socio único de fecha 23/03/2011 se acuerda:

*"Fijar en la cantidad bruta máxima de 345.000 euros (o su contravalor en cualquier otra moneda) la retribución anual (asignación anual fija y retribución variable en especie) que puede satisfacer la Sociedad al conjunto de sus Consejeros en su condición de tales, excluida la remuneración de los Consejeros ejecutivos por dicha condición. La fijación de la cantidad exacta a abonar dentro de ese límite y la distribución entre los distintos Consejeros corresponde al Consejo de Administración de **X, Sociedad Anónima ... (Sociedad Unipersonal)**. La retribución variable incluirá el abono de billetes de avión por un importe de hasta 45.000 euros (o su contravalor en cualquier otra moneda) brutos anuales como máximo para el conjunto de los Consejeros. Estas cantidades máximas permanecerán vigentes hasta tanto no se acuerde su modificación".*

Pues bien, pese a que el mandato estatutario contenido en el apartado 3 del artículo 27 sea que "La remuneración, global y anual, para todo el Consejo de Administración y por los conceptos anteriores, será la cantidad que a tal efecto determine la Junta General" resulta que, en el caso que nos ocupa, la Junta General únicamente ha fijado un límite aplicable a la retribución a satisfacer a los consejeros no ejecutivos, por lo que no pueden admitirse tales actas para justificar la deducibilidad de las retribuciones satisfechas, ni a unos ni a otros consejeros, al ser contrarias a lo dispuesto en los estatutos. Y es que, sin perjuicio de que en el apartado 6 de dicho artículo se prevea que los consejeros ejecutivos puedan cobrar las remuneraciones, laborales o profesionales, fijas o variables, dinerarias o en especie, que se establezcan por acuerdo del Consejo de Administración, lo cierto y verdad es que el apartado 3 se refiere a todo el Consejo de Administración, por lo que debe entenderse que incluye a los consejeros ejecutivos y no ejecutivos.

Y en relación con ello, debemos traer aquí la sentencia del Tribunal Supremo de 05/02/2015 (recurso n.º 2448/2013), en la que se señala lo siguiente:

"Pues bien, en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada, nuestra doctrina, expuesta a lo largo de las sentencias anteriormente reseñadas, pero principalmente, en las de 30 de octubre de 2013 y 2 de enero de 2014, es la de la improcedencia de la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto".

A lo expuesto cabe añadir lo declarado por el Alto Tribunal en sentencia de 28/12/2011, dictada en el recurso de casación n.º 6232/2009, en la que señala lo siguiente:

"En primer término, de ningún modo puede aceptarse que la aprobación de cuentas anuales pueda asimilarse a la aprobación de acuerdos retributivos de los administradores por la Junta General. Además, la aprobación en Junta General no puede ser una patente de corso para retribuciones que excedan de lo que deba ser una retribución adecuada de los administradores. Es verdad que el artículo 1.255 del Código civil (LEG 1889, 27) establece la libertad de pactos, pero es también evidente que tal precepto establece unos límites a estos pactos: la de no ser contrarios a la moral, el orden público y el perjuicio de tercero. Cuando estos pactos excedan de los

parámetros socialmente aceptables es claro que tales pagos no pueden ser considerados como retribuciones sino como meras liberalidades, no generadoras de un gasto deducible. La determinación de cuando estos pagos exceden estos límites es un problema que ha de resolverse a la vista de las circunstancias de cada caso, primero, por la Administración, y, en último término, por los tribunales".

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto y confirmar la no deducibilidad de las retribuciones satisfechas a todos los consejeros, ejecutivos y no ejecutivos, por lo que no resulta necesario entrar a analizar la distinción entre ambos tipos de consejeros ni la "Teoría del Vínculo" respecto de los consejeros con contratos de alta dirección, por resultar ocioso.

Quinto.

No obstante lo anterior, hemos de hacer mención expresa al caso particular del Sr. **Axy**, en quien la condición de consejero ejecutivo coexiste con su cargo de Director de Control y Administración derivado de un contrato suscrito el 16/12/2003 bajo el marco del Estatuto de los Trabajadores.

Alega la reclamante que, en la medida que la relación laboral existente con él era ordinaria y no de alta dirección, la parte de la retribución del mismo que se corresponde con tal relación laboral sí sería deducible.

Sin embargo, pese a que su contrato laboral no se calificara como contrato de alta dirección, lo cierto es que teniendo un puesto directivo, calificándose su cargo, en el propio contrato, como de confianza, estando acogido al "Estatuto del directivo" de **X** y resultando que los otros dos consejeros con cargos de directores a los que se refiere el acuerdo de liquidación (el Sr. **Bts** y el Sr. **Cpp**) sí son considerados como personal laboral especial de alta dirección, este Tribunal Central coincide con la Inspección en que la relación laboral que unía al Sr. **Axy** con **X** debe ser recalificada como de alta dirección, resultando, consecuentemente, aplicable, respecto del mismo, la denominada "Teoría del vínculo", según la cual no cabe admitir una dualidad de relaciones (laboral especial de alta dirección y mercantil de consejero) dado que las funciones propias de la alta dirección son normalmente las atribuidas a los órganos de administración social, quedando así la relación laboral especial de alta dirección subsumida en la relación mercantil y siendo esta última la que prevalece. Ver en este sentido nuestras resoluciones de 06-02-2014, RG 6/14- DYCTEA y de 05-07-2016, RG 6112/15-DYCTEA, ambas en Unificación de Criterio y basadas en el criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que en las mismas se transcribe.

En consecuencia, todas las retribuciones satisfechas al Sr. **Axy** deben ser consideradas como derivadas de su condición de consejero y, por tanto, de acuerdo a lo expuesto en los anteriores FUNDAMENTOS DE DERECHO, como no deducibles, incluyendo tanto las que se corresponden a su cargo de consejero ejecutivo como las que corresponden a sus funciones como Director de Control y Administración, por derivar todas ellas de una única relación de vínculo con la entidad de naturaleza mercantil.

Todo ello, en virtud del principio de calificación recogido en el artículo 13 de la LGT, que establece que "*las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*", así como de las potestades y funciones de comprobación e investigación de la Inspección previstas en el artículo 115.2 de la LGT, que dispone que "*En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos*".

Sexto.

En cuanto a la deducibilidad fiscal de las dotaciones a la provisión "Repuestos Flota", ha de partirse de la descripción del ajuste.

Analizados los expedientes remitidos se comprueba que la mercantil dotó, en 2011, ciertas provisiones por "obsolescencia de repuestos de la flota" por importe de 3.800.000 euros, habiendo rechazado la Inspección tales dotaciones al considerar que se trataba de una provisión que recogía el riesgo estimado de deterioro del valor de determinados repuestos y fungibles basado en meras conjeturas, sin haber probado la entidad que el valor neto de realización de los repuestos fuera inferior a su precio de adquisición.

Frente a ello, la reclamante alega que las dotaciones a la citada provisión están suficientemente acreditadas y justificadas, siendo los criterios para fijar los porcentajes de deterioro razonables y realistas, estando basados en la obsolescencia tecnológica y el deterioro por el uso, y siendo consecuencia de las directivas de aeronavegabilidad, fiabilidad y mejora de la eficiencia tecnológica.

En lo que respecta a la deducibilidad de las provisiones, debemos señalar, en primer lugar, que el artículo 10.3 del TRLIS dispone que "*En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*". Pues bien, no estando regulado en el TRLIS

el régimen de las provisiones por depreciación de existencias, resulta de aplicación lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en cuya Norma de Registro y Valoración 10ª se señala que la provisión por depreciación de existencias se dotará contablemente (y, en consecuencia, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades) cuando *"el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción"*.

Y en cuanto a la justificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para aplicar beneficios fiscales, hemos de recordar que es una cuestión de hecho sujeta a las normas que regulan en este ámbito los medios y valoración de la prueba. En este punto, es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. El artículo 105.1 de la LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*. Y en relación con este precepto, son reiterados los pronunciamientos judiciales (cfr. sentencia del Tribunal Supremo de 01/07/2012, rec. n.º 2973/2012, que cita numerosos precedentes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible (en su vertiente de ingresos) 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. En el caso que nos ocupa la mercantil dota las provisiones distinguiendo tres categorías de flotas y aplicando sobre los saldos de las cuentas de repuestos pertenecientes a cada una de ellas los siguientes coeficientes de obsolescencia:

Flotas vivas: 5%
Flotas intermedias: 50%.
Flotas obsoletas: 100%.

A la vista de lo anterior, este Tribunal Central no puede sino concluir que el método empleado por la interesada no se acomoda a lo dispuesto en la normativa contable pues no se utiliza un valor de realización que se compare con el precio de adquisición o coste de producción tal y como exige la NRV 10ª del PGC. Así, la reclamante, en modo alguno, justifica que el valor de mercado de los repuestos al cierre de los ejercicios sea inferior a su coste de adquisición, ni mucho menos que lo sea en la cuantía dotada, limitándose a realizar una dotación anual utilizando un criterio de estimación de la depreciación en función de unos porcentajes de obsolescencia prefijados sin mención alguna al valor neto realizable de los activos, siendo este, según se define en el Marco Conceptual del PGC, el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo. Así pues, coincidimos con la Inspección en la consideración de tales dotaciones como meras expectativas de depreciación.

Y sobre la no deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de existencias basada en meras expectativas de depreciación se ha pronunciado reiteradamente este TEAC, entre otras, en resoluciones de 15/06/2011 (RG 729/10) y de 02/04/2014 (RG 1554/11-DYCTEA), así como la propia Audiencia Nacional en sentencias tales como las de 29/05/2003 (rec. n.º 1028/2000), 26/09/2006 (rec. n.º 589/2002) y 26/11/2009 (rec. n.º 327/2006), señalándose, a modo de ejemplo, en la primera de las sentencias citadas:

"La actora no ha probado la efectiva depreciación de las referidas piezas ya que la mercancía no se deprecia de forma automática y absoluta por su sola permanencia en los almacenes de la empresa sin venderse, sino que debería haberse probado debidamente cual era la realidad del precio de mercado de las piezas."

Y en la última de ellas:

"La Sala coincide en este punto plenamente con la resolución del TEAC recurrida. En efecto: a) La provisión calculada se basa en realidad en la mera expectativa de que no se consuman o no se vendan en el plazo de más de un año y menos de dos (o más de dos, en su caso) las existencias, sin que la circunstancia de que las mercaderías permanezcan en almacén más de un año permita considerar a las mismas, por este solo hecho, invendibles; b) La provisión dotada por el criterio de rotación refleja, ciertamente, el riesgo de que ciertas mercancías no se vendan, pero no determina -como la norma contable exige- que tengan un valor inferior al contabilizado o, dicho de otro modo, que su valor de mercado sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción".

En consecuencia, no estando basadas las dotaciones a la provisión de repuestos en una acreditada disminución producida del valor de mercado de aquellos sino en una mera expectativa de depreciación, no resultan fiscalmente deducibles, no pudiendo admitirse que aquéllas estén suficientemente justificadas por el hecho de que

los criterios para fijar los porcentajes de deterioro sean pretendidamente razonables y realistas y se basen en la obsolescencia tecnológica y el deterioro por el uso, como tampoco que la citada obsolescencia en los equipos aeronáuticos traiga causa de las directivas de aeronavegabilidad, fiabilidad y mejora de la eficiencia tecnológica, pues, en ningún momento, la reclamante acredita con datos objetivos que el valor neto de realización de los repuestos sea inferior a su precio de adquisición, pese a que tal deficiencia probatoria ya había sido puesta de manifiesto por el órgano inspector.

Séptimo.

Por último, pasamos a analizar la procedencia del ajuste practicado en relación con la reducción por la cesión de intangibles prevista en el artículo 23 del TRLIS, que la entidad había efectuado, en 2011, por importe de 1.614.860.

El artículo 23 del TRLIS "*Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles*" fue redactado por la Disposición Adicional 8ª de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE de 05/07/2007) con efectos para los períodos impositivos iniciados el 01/01/2008. No obstante, la Disposición Adicional 9ª prescribe que la aplicación de lo dispuesto en este artículo queda condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

El citado precepto establece:

"1. Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.*
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.*
- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.*
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.*
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.*

2. La reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.

3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1".

Aun cuando no afecta a la presente regularización, a partir del 29/09/2013, este artículo 23 tiene una nueva redacción:

"Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

1. Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste.*

b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.

d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

2. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 11.4 ó 12.7 de esta Ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

No obstante, en el caso de activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos.

3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, las operaciones que den lugar a la aplicación de lo dispuesto en este artículo estarán sometidas a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

6. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.

7. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.

8. La aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 de este artículo es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 42 de esta Ley".

Ante un incentivo así, con el que la ley buscaba incentivar "los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas", lo primero que hay que hacer, a la hora de valorar su aplicación, es delimitar qué actividades generadoras de tales ingresos son las que la ley pretendía incentivar; lo que no es más que una ordinaria tarea de interpretación normativa en la que deben

emplearse los principios contenidos en los artículos 12.1 de la LGT (*"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil"*) y 3.1 del Código civil (*"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"*).

Pues bien, la Exposición de Motivos de la Ley 16/2007 señaló en relación con el beneficio fiscal que nos ocupa lo siguiente:

"Al margen de las modificaciones basadas en la reforma contable, se introduce en el Impuesto un nuevo régimen fiscal sobre los ingresos derivados de la cesión de patentes y otros activos intangibles que hayan sido creados por la empresa en el marco de una actividad innovadora, en particular, se establece una exención parcial de los citados ingresos, siempre que tengan un carácter eminentemente tecnológico que permitirá estimular a las empresas para que desarrollen este tipo de actividades, favoreciendo la internacionalización de las empresas innovadoras y, al mismo tiempo, se reduce la dependencia tecnológica del exterior de nuestras empresas, enlazándose este régimen con los incentivos fiscales a las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, dado que los incentivos fiscales continúan aplicándose sobre los resultados positivos de estas actividades cuando se exploten mediante la cesión a terceros de los derechos creados y, por tanto, no se agotan con la creación de estos activos intangibles".

De lo anterior se infiere que lo que la norma pretendía, es decir su *"espíritu y finalidad"*, era estimular a las empresas para que desarrollaran actividades tecnológicas para favorecer la internacionalización de las empresas innovadoras y reducir la dependencia tecnológica del exterior de las empresas españolas, estableciendo una exención parcial de los ingresos derivados de la cesión de patentes y otros activos intangibles creados por la empresa en el marco de una actividad innovadora y *"siempre que tengan un carácter eminentemente tecnológico"*.

Y, como decíamos en la resolución de fecha 08/06/2017 (RG 4048/15):

"Y si "tecnológico" es "lo perteneciente o relativo a la tecnología", y de "tecnología" tomamos -ex. art. 12.2 del la Ley 58/2003: "En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"- tanto sus acepciones jurídicas y técnicas, presentes, por ejemplo, en el art. 35 "Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica" del T.R. de la Ley del Impuesto, como en la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, o en la predecesora de ésta, la Ley 13/1986, de 14 de abril. Ley de Investigación Científica y Tecnológica, como su acepción usual de "Conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico" y las demás que da el Diccionario de la R.A.E., con ello ya tenemos los mimbres para interpretar lo dispuesto en ese art. 23 del T.R. de la Ley del Impuesto.

La ley habla de "los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas"; párrafo que parece que tiene tres incisos relativos a esos ingresos:

Uno primero que contempla los negocios jurídicos mediante los que pueden obtenerse esos ingresos: por "la cesión del derecho de uso o de explotación", dos figuras que parece que son (STS de 30/05/2002, Rec. de casación 1378/1997) los contratos de cesión y de licencia: por el primero el cedente transmite el derecho al cesionario, mientras que por el segundo el licenciante autoriza al licenciario a usar el derecho sin perjuicio de que le siga perteneciendo a él (al licenciante).

Mientras que los párrafos segundo y tercero enumeran qué es lo que puede ser cedido, cuáles son los elementos cuya cesión puede generar ingresos susceptibles de acogerse al incentivo:

"Patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos".

Y "derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

Elementos que, de querer disfrutar del incentivo, todos ellos y en todo caso deben estar impregnados de ese carácter eminentemente tecnológico del que antes hemos hablado".

Asimismo, debemos traer aquí la reciente resolución de fecha 16/01/2020 (RG 1862/16), en la que señalábamos lo siguiente:

En la STS de 29 de julio de 2000 (rec. 7103/1995) citada por este TEAC, entre otras, en la resolución, R.G.: 868/09, de 01-03-2012, se dice que:

"...la tecnología puede hallarse incorporada en los propios bienes de equipo, maquinaria, e incluso en piezas concretas del producto, etc., que se transmiten como bienes corporales, bien en patentes, modelos de utilidad y dibujos industriales, en concepto de propiedad industrial, que pueden ser transmitidos en propiedad, o en el uso (contratos de licencia), bien puede ser conocimientos no patentados y secretos (know-how), bien mediante la prestación de servicios de asistencia técnica por los propios ingenieros y profesionales experimentados de la empresa recurrente e incluso (asistencia técnica stricto sensu) mediante la enseñanza y entrenamiento de los técnicos de la empresa que adquiere la tecnología".

En el mismo sentido, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, quien en sus Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio se refiere al know-how como "cierta información no patentada ... normalmente ... de carácter industrial, comercial o científica", añadiendo que, "en el contrato de saber-hacer -know-how-, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte de sus conocimientos y experiencias específicos, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta".

Precisa el propio Comité que, "Una patente otorga un derecho exclusivo sobre una invención, y es protegido por la Ley. ... El know-how puede incluir procedimientos o fórmulas secretas u otras informaciones secretas relativas a una experiencia adquirida en el terreno industrial, comercial o científico, que no están cubiertos por una patente".

El propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, sobre precios de transferencia, dice que, "una transferencia de ese tipo de bienes incorporeales (tecnología, en su manifestación como know-how) "puede efectuarse de diferentes maneras", en esencia, como cesión de uso de la patente creada y registrada por la asociada del Grupo encargada de aquellas labores de I+D, o, mediante un Acuerdo de Contribución de costes entre distintas empresas del grupo, entre las cuales obviamente deberá figurar aquélla o aquéllas encargadas de los trabajos de I+D.

Las cesiones de uso de tecnología y know-how deben catalogarse como cánones, estando sujetas las prestaciones satisfechas a una retención en la fuente del 5% (artículo 12 del Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición en materia de Renta y Patrimonio y 30 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

En el caso que ahora nos ocupa la controversia radica en que la Inspección considera que estamos ante un contrato de asistencia técnica -de prestación de servicios de ingeniería- y no, como sostiene la reclamante, ante un contrato de cesión de uso de activos intangibles, de know how, en definitiva.

Y, a efecto de conocer qué se entiende por uno y otro, nos remitimos a la contestación dada por la Dirección General de Tributos a la consulta V0030-15, de 09/01/2015, (a la que ya nos hemos referido en una resolución anterior, la R.G.: 7690/15 de 10-05-2018, de la que extraemos:

"Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, STS de 30 de mayo de 2002; de 19 de diciembre de 2002 o de 25 de febrero de 2000) el know-how se puede definir como "el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento de la técnica". Doctrinalmente, el "know-how" o las "informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas" ha sido definido como una información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tienen aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa y, de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. En virtud de los contratos de cesión o licencia de know-how-, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias específicos, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta, sin que el cedente o licenciante intervenga en el uso que el cesionario o licenciario haga de la información suministrada.

Por su parte, siguiendo la jurisprudencia del TS "por asistencia técnica se entiende la ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe. La asistencia técnica puede tener lugar a través de muy diversas prestaciones; (...) puede consistir en la asunción de una fase (o de parte de una fase) del proceso por quien la presta (...)" . Más particularmente se define como una modalidad atípica del contrato de arrendamiento de obra o servicios regulado en el artículo 1544 del Código Civil en virtud del cual "en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto." En efecto, en virtud de dicho contrato una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra o a prestar algún servicio para la otra parte, quedando por tanto sometida a una obligación de resultado.

Tratándose de un contrato de naturaleza mixta, la letra d) del apartado 1 del artículo 23 del TRLIS, (...) exige diferenciar, de forma expresa, en el citado contrato la contraprestación correspondiente a cada una de las prestaciones objeto del contrato.

Así, aquella contraprestación que se corresponde con la cesión del know-how que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 23 del TRLIS tendrá derecho".

Octavo.

En el caso que nos ocupa la interesada aplicó en relación con unos contratos denominados "de servicio de sistemas" celebrados con las compañías aéreas **NP, LM, JK, GH, CCD, DDF y FFG**, por los que las cedía el uso del sistema **AX** (sistema de gestión de pasajeros) desarrollado por aquélla, la reducción de ingresos de activos intangibles prevista en el artículo 23 del TRLIS por importe de 1.614.860 euros en 2011, aportando en el procedimiento inspector a efectos de su justificación la siguiente documentación:

- Unos cuadros resumen y los contratos firmados con las compañías.
- Documento denominado "Delimitación del activo a efectos de la determinación del coste".
- Documento denominado "Cesión de activos intangibles -art. 23 TRLIS Naturaleza del Intangible".
- Facturas emitidas por las cesiones.
- Los manuales descriptivos de módulos del sistema **AX**.

La Inspección rechazó la aplicación del citado beneficio fiscal al entender que no existía, en realidad, una cesión de intangibles autónoma sino una prestación de servicios que se concretaba en la cesión del uso del sistema **AX**, lo que se confirmaba por la calificación dada por las partes a los citados contratos como contratos de "prestación de servicios de sistemas", así como por el hecho de que no existiese en ellos, como tampoco en las facturas emitidas, referencia alguna a la cesión de intangibles. Tal mención únicamente aparece en los anexos firmados con posterioridad (en algún caso, 15 años después) y, en todo caso, a partir de 2012, los cuales no implicaron ningún cambio en las retribuciones globales acordadas inicialmente entre las partes lo que demostraba, según la Inspección, que las prestaciones de los contratos no variaron con respecto a las pactadas inicialmente.

En concreto, señala el órgano actuante que *"una vez creado el sistema **AX**, **X** lo ha comercializado a otras compañías del sector, quienes lo han utilizado conectándose a los servidores centrales de **X** o a otros ordenadores de terceros, contratados por **X**. Por tanto, ello no significa que se esté cediendo ningún intangible (algoritmo/s creado/s) de forma aislada, o que la compañía, "cesionaria" pueda utilizar los algoritmos al margen del **AX** y sin intervención de **X**. La utilización del sistema **X** por parte de los usuarios del servicio implica que la empresa usuaria puede introducir sus propios datos en el sistema y, a partir de dichos datos, el sistema lanzará unos outputs que permitirán a la entidad usuaria tomar decisiones por ella misma, sin intervención de **X**", añadiendo que "Cuando **X** permite la conexión al sistema **AX**, los usuarios no pueden acceder a los algoritmos, ni entrar en el diseño del programa, se limitan a introducir los datos que son necesarios para obtener el resultado que la compañía usuaria precisa: el listado de pasajeros, el número de asientos vacantes, etc....Datos que quedan incorporados al sistema, aunque sean de utilización exclusiva de la compañía propietaria de ellos. De ahí las cláusulas de confidencialidad y responsabilidad recogidas en los contratos", y concluyendo que "A mayor abundamiento, de la lectura de los contratos se desprende claramente que la finalidad que persiguen las compañías aéreas cuando contratan con **X**, no es la cesión de ningún intangible, sino la prestación de unos servicios, más o menos amplios, que les permitan una mejor gestión de su actividad comercial. Los servicios se prestan por **X**, permitiendo la conexión remota a sus servidores, donde se reside el sistema **AX**, para que el personal de las compañías contratantes pueda acceder a dicho sistema. El precio pactado por los servicios contratados se establece en función de los pasajeros/segmentos por año. Asimismo, los contratos contemplan la realización de unos cursos de formación para que las entidades usuarias tengan conocimientos suficientes para el buen uso del sistema **AX**; cursos de formación que son igualmente facturados a las entidades cesionarias".*

Frente a ello, alega la reclamante que su actuación, al presentar la autoliquidación practicando la reducción descrita en los términos en que lo hizo, se ajustó plenamente los requisitos exigidos por el artículo 23 del TRLIS, debiendo calificarse el contrato (los contratos suscritos con las entidades señaladas) como de cesión de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y no de cesión de programas informáticos, pues el intangible cedido tenía un claro componente de know-how, no existiendo cesión aislada de los algoritmos ya que las aerolíneas no tienen interés en ese intangible sino en el resultante de traducir a través de ellos el modelo de negocio, señalando que, en todo caso, el acceso al sistema **AX** les permitía, a aquéllas, operar de forma autónoma e independiente. No obstante lo anterior, considera que los contratos celebrados con las compañías cesionarias son, en realidad, de la naturaleza mixta dado que tienen un componente de know-how y otro de prestación de servicios. Y en cuanto a lo señalado sobre que ninguna de las facturas remitidas hace referencia a la cesión de intangibles y que no hubo modificación de los términos económicos de los contratos al firmarse los anexos, alega que la Ley no exige tal mención en las facturas y que la retribución de los contratos nunca ha sido fija sino variable en función del número de pasajeros o segmentos a tasa.

Noveno.

El posible acogimiento de la interesada al incentivo previsto en el artículo 23 del TRLIS vendría de considerar que los ingresos que obtenía por los contratos denominados "de servicio de sistemas", mediante los cuales se cedía el uso del sistema **AX**, procedían de la cesión del derecho de uso o de explotación de derechos sobre informaciones relativas a experiencias comerciales de carácter eminentemente tecnológico.

Por lo tanto, hemos de analizar los citados contratos celebrados entre **X** y las compañías aéreas **NP**, **LM**, **JK**, **GH**, **CCD**, **DDF** y **FFG** en fechas 21/01/2002, 01/01/1997, 22/10/1999, 01/08/2002, 18/08/2010 y 15/10/2010, respectivamente. En los mismos se señalan, entre otras, las siguientes cláusulas que destacamos por su interés en lo que aquí respecta:

- "**X** proveerá y **XX** podrá utilizar, los servicios contratados en los diferentes Anexos independientes".
- "Ambas empresas convienen en que **X** proveerá y **DDF** podrá utilizar, los servicios contratados en los diferentes Anexos independientes".
- "Que siendo objeto de este contrato el uso, explotación o desarrollo de aplicaciones, programas, bases de datos y otras herramientas de apoyo a sistemas mecanizados que residen en los servidores de **X**, se reconoce expresamente la titularidad de todos los derechos de propiedad intelectual de las mismas a **X**".

Por su parte, en los anexos se especifican los servicios contratados y su precio.

Casi todos los servicios están relacionados con el sistema **AX**, en sus diferentes modalidades. Y en lo que se refiere a los anexos denominados "cesión de intangibles" cabe destacar que los mismos se firman a partir del ejercicio 2012 (a pesar de lo cual la entidad aplica la reducción del artículo 23 del TRLIS desde el 2011), y en ellos se señala que, junto a la prestación principal (prestación de servicios que consisten en la "cesión de derechos de utilización de sistemas"), **X** cedía el denominado know-how conceptual que representaba su modelo comercial, cuantificándose su coste en las horas de personal contabilizadas necesarias para plasmar el conocimiento comercial existente sobre los procesos de facturación, reserva, emisión de billetes, tarifas, control de inventario, ventas, gestión de equipajes, hoja de carga y centrado, en el diseño de la lógica, los algoritmos y las técnicas o lenguajes de programación. De los citados anexos cabe destacar las siguientes menciones:

- "Respecto a la cesión del derecho de uso y explotación de experiencias comerciales y de negocio así como Know-How propiedad de **X** implícitos en el objeto principal del contrato y creados por la misma (...)".
- "no suponiendo la presente cláusula modificación alguna sobre los términos económicos totales de la propuesta realizada por **X**".

Y en cuanto a las facturas emitidas por **X**, las mismas son de periodicidad mensual y se refieren a los servicios contratados que aparecen recogidos en los anexos del contrato tales como "**AX**", "**Auditoria**" o cualquier otro servicio, sin que en ninguna de ellas se haga mención a la cesión del intangible.

Pues bien, a la vista de lo anterior, este Tribunal Central concluye que, como ha determinado la Inspección, la entidad no tiene derecho a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23 de TRLIS pues, en la operativa descrita, no existe cesión, como tal, de informaciones relativas a experiencias comerciales sino que lo que se cede es el uso de un sistema desarrollado a partir de aquéllas, de manera que no hay traspaso de conocimientos no revelados al público que las compañías aéreas contratantes pudieran utilizar por su cuenta, pues ello implicaría conocer el desarrollo interno del sistema **AX**, lo cual no sucede en el caso que nos ocupa, en el que las compañías simplemente usan el sistema introduciendo datos y obteniendo unos resultados a partir de aquéllos. Así, en caso de que se produjese la extinción de los contratos, no habría conocimiento alguno adquirido por las compañías aéreas que pudieran emplear por su cuenta al no haberse compartido con las mismas el contenido interno que permitió desarrollar dicho sistema basado en el conocimiento comercial de **X** sobre los procesos de facturación, reserva, emisión de billetes, tarifas, control de inventario, ventas, gestión de equipajes, hoja de carga y centrado. Es decir, mediante estos contratos no se cede el know-how del modelo comercial de **X**, sino que solo se permite a las cesionarias participar del mismo mediante su conexión al sistema **AX**.

Y respecto a los anexos de cesión de intangibles este Tribunal Central coincide con la Inspección en entender que, en la medida en que mediante los mismos no se modifican los servicios inicialmente contratados (en ellos se indica expresamente que la cesión del know-how conceptual está implícita en el objeto principal del contrato) ni su precio (se toma como referencia los ingresos derivados del uso del **AX** y sobre ellos se aplica un porcentaje para determinar qué parte corresponde a la cesión del intangible y qué parte a la prestación del servicio), los mismos no pueden justificar la procedencia del derecho de la entidad a aplicar la reducción controvertida, siendo, en realidad, su verdadera finalidad el documentar una supuesta cesión de intangibles que permitiera a la entidad aplicar, con un mayor sustento meramente formal, el incentivo fiscal del artículo 23 del TRLIS.

Por lo tanto este Tribunal Central considera que si bien el sistema **AX** se desarrolló a partir de conocimientos y experiencias comerciales y de negocio de **X**, lo que se cede a través de los contratos objeto de análisis no es dicho know-how sino únicamente el uso de tal sistema, resultando que el citado know-how es un elemento de carácter puramente accesorio e inseparable del elemento principal de los citados contratos de prestación de servicios en los que aquel debe subsumirse.

Así pues, los argumentos empleados por la reclamante (sobre quien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, recae la carga de la prueba), no desvirtúan las conclusiones de la Inspección, consistente en eliminar los ajustes negativos efectuados por la interesada por "patent box" por entender que el pretendido know-

how acogido por la entidad al artículo 23 del TRLIS no es tal, y que los ingresos cuestionados derivan de una prestación de servicios.

En consecuencia de todo lo anteriormente expuesto este Tribunal Central no puede sino desestimar las alegaciones de la reclamante y confirmar el Acuerdo de liquidación impugnado.

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.