

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085696

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de enero de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1806/2020

#### SUMARIO:

**IS.. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición internacional. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad.** *Consideración o no como gasto fiscalmente deducible del importe del impuesto extranjero no deducible por aplicación del límite.* La entidad solicita que la cantidad no deducida de impuestos extranjeros por aplicación del art. 31.1.b) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible, ya que en caso contrario no se produciría una correcta eliminación de la doble imposición internacional.

La posibilidad solicitada por el obligado tributario se introdujo por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico con la Ley 27/2014 (Ley IS), cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2015, por lo que no resulta de aplicación para el periodo impositivo objeto de comprobación, esto es, 2012, en el que estaba vigente el art. 31.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

Se trata de valorar si cabría aplicar ese párrafo que la Ley 27/2014 (Ley IS) añadió al art. 31.2, en periodos impositivos anteriores a su entrada en vigor, esto es, en los periodos en que se aplicaba el RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS); interpretación que podría sustentarse de entender que esa inclusión del párrafo segundo en la Ley 27/2014 (Ley IS) no tiene un carácter novedoso sino meramente aclaratorio; pero que, por el contrario, habría de rechazarse, de entender que su inclusión es novedosa, debiendo aplicarse únicamente a los periodos impositivos a los que resultara de aplicación la Ley 27/2014 (Ley IS).

El TEAC no comparte la opinión de la AN de que ya en la redacción anterior de la ley, en que no se incluía el párrafo referido, había que interpretar el precepto teleológicamente como si "ab initio" la previsión que se incluía ex novo por la Ley 27/2014 (Ley IS) estuviese ya en el espíritu de la norma.

Y no lo comparte por cuanto la apelación que la AN hace como motivo para esa interpretación, a la circunstancia de que el método de imputación ordinario puede producir una disfunción generadora de doble imposición, no le parece acertada.

Así, la Audiencia Nacional, en sentencia de 24 de septiembre de 2020, recurso nº 288/2017 (NFJ079931) se ha pronunciado en sentido contrario al criterio TEAC; sin embargo, esta sentencia ha sido recurrida en casación ante el Tribunal Supremo por lo que todavía no es firme. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

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

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

Constitución Española, art. 31.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

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

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

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Con fecha 13 de enero de 2020 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes notificó Acuerdo de liquidación respecto al Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2012 derivado del acta de de disconformidad número **A02-...4**, incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XZ SA**, habiéndose notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 13 de julio de 2017.

En el marco del mismo procedimiento, y en fecha 10 de octubre de 2019, se formalizaron otras dos actas relativas al Impuesto sobre Sociedades 2012; acta de conformidad **A01-...6** y acta con acuerdo **A11-...64**, en las que se recogieron los elementos regularizados de la obligación tributaria para los que el obligado tributario manifestó

conformidad y acuerdo respectivamente. En el acta de disconformidad se recogen la totalidad de los ajustes practicados.

### Segundo.

Para el periodo impositivo objeto de comprobación, **XZ SA** ostentaba la condición de sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal 12/93, siendo su actividad principal la clasificada en el epígrafe 8.431 del IAE correspondiente a servicios técnicos de ingeniería.

La entidad presentó declaración consolidada con los siguientes importes:

	Ejercicio 2012
Base imponible grupo	76.098.661,06
Líquido a devolver	-337.440,17

Siendo los importes comprobados por la inspección en el Acuerdo de liquidación derivado del acta de conformidad los siguientes:

	Ejercicio 2012
Base imponible grupo	147.261.595,53
Cuota diferencial	23.834.163,49
Autoliquidación	-337.440,17
Cuota acta con acuerdo	21.251.000,16
Cuota acta de conformidad	97.880,18
Cuota del acta	2.822.723,32
Intereses de demora	743.719,93
Deuda a ingresar	3.566.443,25

### Tercero.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección derivadas del acta de disconformidad fueron, descritos de forma sucinta, los que a continuación se indican:

- Minoración de la deducción por doble imposición internacional declarada por incorrecto cálculo y aplicación del límite previsto en el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, -TRLIS-).
- Minoración de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, al incluir al incluir en la base de la deducción general costes generales o indirectos.

### Cuarto.

Apreciada la posible comisión de infracción tributaria del artículo 191.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se notificó el inicio del procedimiento sancionador en fecha 12 de marzo de 2020, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción en fecha 28 de julio de 2020. La infracción del artículo 191 LGT fue calificada como leve, imponiéndose a un tipo del 50% por una cuantía total de 1.184.408,58 euros.

### Quinto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad y con el acuerdo de resolución del expediente sancionador, en este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-01806-2020	13/02/2020	27/02/2020
00-04645-2020	17/08/2020	09/09/2020

En relación al Acuerdo de liquidación, se solicita su anulación por lo que respecta a las siguientes cuestiones:

- Improcedente regularización de la deducción por doble imposición internacional al no tenerse en consideración que la entidad sigue un sistema contable de grado de avance. De forma subsidiaria, posibilidad de minorar en base imponible las cantidades que no tengan derecho a ser deducidas.
- Cumplimiento de los requisitos para incluir en la base de la deducción general por investigación y desarrollo de los gastos recogidos en la cuenta "Otros costes/costes indirectos".

En relación al Acuerdo de resolución del expediente sancionador, se solicita su anulación en base a las siguientes alegaciones:

- Ausencia de elemento objetivo por no concurrir el tipo de la infracción.
- Interpretación razonable de la norma, ya que la normativa referente a la deducción por doble imposición internacional no es clara, ni en relación al cálculo del límite, ni en relación a la aplicación del sistema contable de grado de avance.
- La interpretación formulada por la entidad está amparada por el principio de confianza legítima generada por actuaciones anteriores de la Administración Tributaria.
- Indebida motivación de la culpabilidad en el Acuerdo sancionador.
- 

## 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.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de la liquidación y sanción impugnadas dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente a las mismas.

### Cuarto.

En primer lugar, la entidad reclamante defiende la improcedencia del ajuste efectuado por la Inspección de los Tributos en relación a la deducción por doble imposición internacional.

En la declaración consolidada del ejercicio 2012, el grupo fiscal aplicó diversas deducciones por doble imposición internacional por importe total de 4.049.184,80 euros, generadas por **XZ SA**, **TW SA** y **QR SA**. De todas ellas, la Inspección de los Tributos regulariza una de las generadas por **XZ SA**, en concreto, la correspondiente a los impuestos soportados en ..., que dio lugar a la declaración de una deducción por importe de 3.304.638,76 euros.

La Inspección de los Tributos considera que dicha cuantificación es incorrecta ya que la entidad calculó el límite en función de la renta bruta (es decir, los ingresos) obtenida en ..., mientras que la Inspección, siguiendo la jurisprudencia existente, calcula el límite sobre la renta neta obtenida en el extranjero (es decir, una vez minorado de los ingresos los gastos y costes asociados a la obtención de dicha renta). Ello determina que la deducción por doble imposición internacional aplicable en relación a las rentas obtenidas en ... sea procedente por un importe de 991.391,63 euros.

En el escrito de alegaciones, la entidad reclamante afirma que es conocedora de la jurisprudencia del Tribunal Supremo existente al respecto, por lo que muestra acuerdo con que la Inspección haya calculado el límite de la deducción sobre la renta neta obtenida en ..., afirmando que, en todo caso su criterio era una interpretación razonable de la norma.

Sin embargo, considera que la regularización efectuada no es conforme a derecho por otra razón, como es que no se ha tenido en cuenta que el sistema contable empleado es de grado de avance, de forma que la imputación temporal de los ingresos y gastos en contabilidad se realiza a medida que se desarrollan los proyectos de ingeniería asociados a gas y petróleo.

Este método de contabilización se emplea al ser los proyectos de una duración superior al año natural, y tiene como inconveniente en que no suele coincidir la imputación temporal de los ingresos y gastos según el avance con el momento en que se efectúa el pago del precio del proyecto, que es cuando se soportan las retenciones en el extranjero. De esta forma, afirma la entidad reclamante que su sistema contable puede llevar a la circunstancia de que tener una deducción por doble imposición jurídica inferior a la que hubiese correspondido si la facturación y contabilización de los ingresos hubiesen ido acompasados, poniendo ejemplos teóricos abstractos para ilustrar dicha evidencia.

Por ello, la entidad reclamante considera coherente, dado el especial sistema de contabilidad desarrollado, que el cálculo de la deducción deba hacerse no sobre la renta neta contabilizada en ese ejercicio según el sistema de grado de avance (como se realiza en el Acuerdo de liquidación), sino sobre el resultado de aplicar al importe facturado o cobrado en dicho ejercicio (cantidad que no coincidirá con los ingresos contables por lo ya señalado) el margen previsto para todo el proyecto.

En el caso de que no se acepte dicha argumentación, la entidad reclamante alega que debe permitirse deducir en la base imponible la cantidad de impuestos extranjeros satisfecha y sobre la que no se puede aplicar la deducción. Aún siendo consciente de que dicha opción se introdujo por primera vez con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, -LIS-) cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2015, trae a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2020, en la que se reconoce tal posibilidad en el marco del TRLIS vigente en los periodos comprobados para evitar situaciones de doble imposición.

### Quinto.

En primer lugar, la regulación de la deducción por doble imposición internacional para el periodo impositivo 2012 se recogía en el artículo 31 TRLIS en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

*<<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.*

*2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.*

*(...)>>*

La regularización efectuada por la Inspección de los Tributos consistió en calcular el límite previsto en el artículo 31.1.b) TRLIS para la aplicación de la deducción sobre la renta neta, es decir, minorando los ingresos obtenidos y gravados en el extranjero en el importe de los gastos necesarios en que se ha incurrido para la obtención de tales ingresos.

Esta interpretación ha sido avalada de forma reiterada por este Tribunal Económico Administrativo Central en distintas resoluciones, pudiendo citar, entre otras, la de 24 de noviembre de 2020 (RG 2961/2018, disponible en DYCTEA), de 12 de enero de 2017 (RG 5865/13, disponible en DYCTEA) o la de 15 de septiembre de 2010 (RG 6132/08, disponible en DYCTEA).

Este criterio ha sido compartido por la Audiencia Nacional en sentencias como la de 18 de junio de 2009 (nº recurso 185/2006) y confirmada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias como la de 24 de octubre de 2011 (nº recurso 4288/2009), de 20 de octubre de 2011 (nº recurso 1903/2009), de 14 de junio de 2013 (nº recurso 1256/2011) o de 30 de octubre de 2009 (nº recurso 1581/2004), entre otras muchas.

Además, para el cálculo de la renta neta a efectos del artículo 31.1.b) TRLIS, debe aplicarse en todo caso la normativa interna propia del Impuesto sobre Sociedades español, tal y como dispone la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de diciembre de 2013 (nº recurso 109/2011) y el Tribunal Supremo en la ya citada sentencia de 14 de junio de 2013 (nº recurso 1256/2011).

La entidad reclamante alega que la Inspección no ha tenido en cuenta que su contabilidad basa en el grado porcentual de avance que tienen sus proyectos de ingeniería en el extranjero, por lo que no coincide la imputación temporal de los ingresos en base imponible y la fecha en que se reciben los pagos por parte de los clientes, los

cuales se efectúan solo en fechas tasadas, mientras que la imputación temporal de los ingresos contables es paulatina según el criterio señalado.

Ello conlleva necesariamente que no coincidan, en muchos casos, los ejercicios en que se soporta el impuesto extranjero (al abonarse cuando se efectúan los pagos asociados al proyecto) con los que se integra en base imponible los ingresos asociados a tales pagos, por lo que la entidad defiende la aplicación de su sistema como más adecuado.

## Sexto.

Para resolver esta cuestión es necesario tener en cuenta el tenor literal del artículo 31.1 TRLIS al disponer que:

*<<Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes>>.*

*De esta forma, para que resulte de aplicación la deducción por doble imposición internacional con el fin de eliminar la doble imposición, es necesario que se cumplan dos requisitos:*

- Que se integre en la base imponible del impuesto sobre sociedades una renta obtenida en el extranjero.
- Que se haya satisfecho de forma efectiva un impuesto en el país extranjero derivado de la obtención de la renta incluida en la base imponible del impuesto sobre sociedades interno.

La configuración del Impuesto sobre Sociedades, tras la reforma introducida por la Ley 43/1995, calcula su base imponible a partir del resultado contable, tal y como queda patente en el artículo 10.3 TRLIS, al disponer:

*<<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.>>*

El hecho de que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determine a partir del resultado contable puede dar lugar a dos casos en que no coincida el periodo impositivo en que se soporta el impuesto extranjero y aquél en que se integra en el resultado contable de la entidad, y con ello, en la base imponible del impuesto, generando el problema de cuándo aplicar la deducción por doble imposición internacional.

El primero de estos supuestos sería aquel en que la renta se contabiliza y tributa en el impuesto sobre sociedades español en un periodo y el impuesto extranjero se satisface en periodos posteriores. En este caso, procede la aplicación de la deducción no en el periodo inicial en que la renta obtenida en el extranjero tributa en el impuesto sobre sociedades español, sino en el periodo impositivo posterior en que se satisface el impuesto extranjero, aunque el citado rendimiento se haya integrado en la base imponible de otro periodo impositivo anterior.

Esto resulta de la única interpretación posible, dado que la ley exige la concurrencia de dos circunstancias para la aplicación de la deducción: que la renta extranjera se integre en la base imponible del impuesto sobre sociedades y que se haya soportado de forma efectiva un impuesto análogo en el extranjero. En el periodo inicial únicamente se cumple uno de los requisitos, la integración del rendimiento extranjero en la base imponible del impuesto interno, no procediendo aún la aplicación de la deducción al no haberse abonado ningún impuesto extranjero, no concurriendo el segundo requisito. En todo caso, no podría aplicarse en el periodo inicial ya que en aquel no existe aún una situación de doble imposición internacional, ya que la renta únicamente se integra en la base imponible del impuesto interno sin haber satisfecho ningún gravamen extranjero.

En los mismos términos se expresa la consulta de la Dirección General de Tributos de 29 de julio de 2002 (nº 1148/2002) y la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2013 (nº recurso 3858/2010) al disponer en su fundamento de derecho noveno lo siguiente:

*<<Pues bien, marginando el debate sobre la prueba de la realidad de la operación, el dato real es que las sumas cuya deducción se pretende fueron satisfechas al fisco dominicano en el año 2001, por lo que en la disciplina del artículo 29 de la Ley 43/1995 no cabía la deducción en el ejercicio 2000, habida cuenta de que sólo opera respecto del importe efectivo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a nuestro impuesto sobre sociedades. Tratándose del ejercicio 2000 de este tributo, en el que la suma en cuestión no había sido abonada, no correspondía aplicar la deducción por doble imposición internacional, sin perjuicio de practicarla en la de su efectivo pago. Téngase en cuenta que en esta materia el dato decisivo es que se haya satisfecho el gravamen extranjero de igual naturaleza ( sentencias de 29 de octubre de 2009 (casación 8401/03, FJ 2º), 21 de enero de 2010 (casación 4150/04, FJ 2º), 19 de enero de 2012 (casación 6121/07, FJ 5 º) y 12 de marzo de 2012 (casación 4536/04, FJ 2º)). Habiéndolo entendido así la Sala de instancia, no ha incurrido en la infracción*

que se denuncia en este motivo de casación, que también debe ser rechazado y, con él, el recurso en su integridad.>>

La segunda de las posibles situaciones es aquella en que el impuesto extranjero se soporta en un periodo impositivo inicial, mientras que la renta se integra en la base imponible del impuesto sobre sociedades interno con posterioridad, generando nuevamente el problema de cuando aplicar la deducción por doble imposición internacional.

La solución únicamente puede ser la misma que en el caso anterior, por la que la deducción se aplicará en el periodo impositivo posterior. Es en este cuando concurren los dos requisitos previstos en el artículo 31 TRLIS, ya que en el primer periodo únicamente se ha soportado el impuesto extranjero, mientras que en el posterior concurren ambos, tanto la integración en base imponible del impuesto interno de la renta obtenida en el extranjero como el que se haya satisfecho de forma efectiva dicho gravamen análogo en el país de origen (aún cuando dicho pago se produjo en ejercicios anteriores).

De hecho, la doble imposición se produce en el periodo impositivo posterior, ya que en el inicial se ha satisfecho un impuesto extranjero pero no se integran las rentas obtenidas en la base imponible interna, por lo que no existe doble imposición, careciendo entonces de sentido la aplicación de la deducción cuando, precisamente, tiene por objeto corregir ese supuesto. Es con la tributación en España en el periodo impositivo posterior cuando se produce la doble imposición -al estar la misma renta gravada en ambos Estados-, correspondiendo con ello el reconocimiento y aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

En la reclamación que es objeto de controversia concurre el primero de los supuestos analizados. Tal y como queda patente en las páginas 28 y siguientes del Acuerdo de liquidación, la Inspección de los Tributos aplica a la entidad reclamante la deducción por doble imposición internacional por las retenciones asociadas a impuestos extranjeros satisfechos en el periodo objeto de comprobación (año 2012) aún cuando, según su sistema contable, tales rentas habían sido contabilizadas e integradas en su base imponible en el ejercicio 2011. Por lo tanto, la Inspección actúa de forma correcta.

La regularización no procede de este problema de imputación temporal, como mantiene el escrito de alegaciones, ya que se reconoce plenamente la aplicación de la deducción en 2012, sino de calcular el importe previsto en el artículo 31.1.b) TRLIS sobre la renta neta obtenida en el extranjero y no sobre los ingresos, cuestión que ya se ha resuelto como procedente en el Fundamento de Derecho Anterior de la presente resolución.

Por otro lado, la entidad reclamante mantiene en el escrito de alegaciones que lo que se produce realmente es el caso contrario, que se soporta el impuesto con anterioridad a integrar en su base imponible la renta extranjera, afirmando que ante la ausencia de interpretación administrativa al respecto, se pierde la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición internacional. Y para evidenciar esta situación, incorpora ejemplos abstractos y teóricos que no se corresponden con las cifras y años del proyecto en cuestión.

Pues bien, este no es el supuesto acontecido en la presente regularización que, como se acaba de poner de manifiesto, se corresponde con rentas imputadas tanto contable como fiscalmente en 2011 mientras que el impuesto extranjero se soporta -al menos en parte- en 2012 como consecuencia del calendario de pagos. En el Acuerdo de liquidación la Inspección reconoce la aplicación de la deducción en 2012 pero recalculando el límite del artículo 31.1.b) TRLIS sobre la renta neta (la entidad reclamante lo había hecho sobre la bruta).

Aún en el caso de que se produjese el supuesto traído a colación por la entidad reclamante- que se soportase el impuesto extranjero con anterioridad a integrar en su base imponible la renta extranjera-, no tendría la consecuencia afirmada en el escrito de alegaciones de que se pierde el derecho a aplicar la deducción, tal y como se ha analizado previamente, ya que procedería en este periodo impositivo posterior la aplicación de la citada deducción, al ser el ejercicio en que concurrirían los requisitos para ello y cuando se produciría de forma efectiva la doble imposición.

### **Séptimo.**

De forma subsidiaria, la entidad reclamante solicita que la cantidad no deducida de impuestos extranjeros por aplicación del artículo 31.1.b) TRLIS tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible, ya que en caso contrario no se produciría una correcta eliminación de la doble imposición internacional, trayendo a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2020.

La posibilidad solicitada por el obligado tributario se introdujo por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2015, por lo que no resulta de aplicación para el periodo impositivo objeto de comprobación, esto es, 2012, en el que estaba vigente el artículo 31.2 TRLIS transcrito en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución.

Centrandonos en la cuestión debatida, se trata de valorar si cabría aplicar ese párrafo que la LIS añadió al artículo 31, en periodos impositivos anteriores a su entrada en vigor, esto es, en los periodos en que se aplicaba el TRLIS; interpretación que podría sustentarse de entender que esa inclusión del párrafo segundo en la LIS no tiene un carácter de novedoso sino meramente aclaratorio; pero que, por el contrario, habría de rechazarse, de entender

que su inclusión es novedosa, debiendo aplicarse únicamente a los períodos impositivos a los que resultara de aplicación la Ley 27/2014.

Este TEAC ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en la resolución de 12 de enero de 2017 (RG 5865/13) en la que afirmamos que el hecho de que la deducción del artículo 31 procedente fuera 0 en tanto que el resultado de explotación era 0, no procedía pese a ello que la sociedad considerara gasto deducible en base imponible el impuesto satisfecho en el extranjero:

*<<Por tanto como la entidad, que es quien pretende la aplicación del beneficio fiscal, no ha probado que el importe neto de las rentas derivadas de la transferencia de tecnología fuera positivo, y dado que el resultado de explotación declarado por la entidad es negativo, lo que determina que la cuota íntegra que correspondería pagar en España sería nula (base de la deducción negativa) se confirma la regularización efectuada por la inspección. Finalmente, tampoco puede admitirse la pretensión de la entidad de que si se suprime la deducción también debe suprimirse el ajuste positivo efectuado en la base imponible por el importe de las retenciones soportadas pues el apartado 2 del citado artículo 31 del TRLIS dice expresamente que "El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible". En consecuencia se desestiman las alegaciones de la reclamante confirmándose la regularización efectuada por la inspección al respecto>>.*

Este TEAC es conocedor de que esta resolución 5865/13 fue impugnada en la vía contencioso-administrativa, habiendo la Audiencia Nacional en su sentencia de 24 de septiembre de 2020, recurso número 288/2017, afirmado que el artículo 31.2 segundo párrafo tendría carácter aclaratorio y, por ende, aceptando su aplicación a períodos impositivos cuya tributación se producía bajo el ámbito del TRLIS, afirmando:

*SAN de 24 de septiembre de 2020, recurso número 288/2017:*

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

*En efecto, en el caso de autos la recurrente ha realizado un ajuste positivo en su base imponible, de forma que ha incrementado ésta en el importe del impuesto abonado en el extranjero; a la hora de aplicar la deducción su cuantía 0; lo que de facto implica que el impuesto abonado en el extranjero no será objeto de deducción.*

*Es decir, la recurrente por la renta obtenida en el país de la fuente ha pagado el correspondiente impuesto y la recurrente, por la misma renta bruta pagará el impuesto en España.*

*Este resultado, en el caso de autos, no parece conforme con la finalidad última de la regulación -la interpretación teleológica es calificada como la regla aurea de la interpretación-. Por eso resulta razonable que la recurrente, en un caso como el de autos, en el que no cabe deducción alguna pueda realizar el ajuste pretendido y suprimir el ajuste positivo correspondiente al impuesto extranjero que hubo de integrar en la base imponible.*

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

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

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

Sin embargo, este TEAC no comparte la opinión de la AN de que ya en la redacción anterior de la ley, en que no se incluía el párrafo referido, había que interpretar el precepto teleológicamente como si "ab initio" la previsión que se incluía ex novo por la Ley 27/2014 estuviese ya en el espíritu de la norma.

Y no podemos compartirlo por cuanto la apelación que la AN hace como motivo para esa interpretación, a la circunstancia de que el método de imputación ordinario puede producir una disfunción generadora de doble imposición, no parece acertada. Como inmediatamente analizaremos, esa disfunción es cierta pues cuando el importe que se permite deducir en residencia es inferior al abonado en el país de la fuente, habrá una parte del impuesto abonado en el extranjero que se habrá abonado pero que no será objeto de deducción; pero ello es algo pacíficamente admitido y como tal reconocido en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE desde sus orígenes. Ha de observarse que este método, el de imputación o crédito ordinario, no es solo el utilizado en la normativa interna española (el referido artículo 31) sino también tradicionalmente en los Convenios de Doble

Imposición que siguen el Modelo de la OCDE. Así puede apreciarse de la lectura de los Comentarios al artículo 23 A y 23 B del referido Modelo. En ellos se analizan, hasta con ejemplos numéricos, la aplicación y consecuencias de los distintos métodos. Y la disfunción o limitación a que alude la AN está ya presente en ellos.

En tal sentido cabe citar los siguientes epígrafes:

*<<24. "Una de las características de los métodos de crédito en comparación con los de exención es que el Estado R no está en ningún caso obligado a conceder una deducción superior al importe del impuesto que se adeuda en el Estado F. "*

*27. "Cuando el impuesto que se adeuda en el Estado F es más elevado y la deducción está limitada (crédito ordinario), el contribuyente no se desgrava por el total del impuesto pagado en el Estado F. En tal supuesto, la situación resultará entonces menos ventajosa que en el caso de que obtuviese la totalidad de su renta en el Estado R, y en estas condiciones el método de crédito ordinario tendrá los mismos efectos que el método de exención con progresividad. >>*

Interesa resaltar que los Comentarios a estos artículos, tras hacer una descripción de los diversos métodos susceptibles de utilización, Exención (y dentro de este, exención íntegra y exención con progresividad) e Imputación (y dentro de este, imputación íntegra e imputación ordinaria), señalan:

*<<28. En los convenios suscritos entre los países miembros de la OCDE se han ido aplicado los dos principios: ciertos Estados son partidarios del primero; otros del segundo. Teóricamente, podría parecer preferible tener un solo principio, pero dadas las divergencias de opinión, se ha dejado a cada Estado amplia libertad de elección."*

*"29. En contrapartida se ha juzgado importante limitar el número de métodos utilizables basados en cada principio directivo. A la vista de tal limitación, los artículos han sido concebidos de forma que permitan a los países miembros elegir entre dos métodos:*

- la exención con progresividad (artículo 23 A); y*
- la imputación ordinaria (artículo 23 B)."*

*"32. Los dos artículos son concebidos de manera general y no establecen reglas detalladas relativas al cálculo de la exención o de la imputación, lo cual se deja a la legislación interna y a la práctica aplicables. Los Estados contratantes que consideren necesario regular un problema concreto en el mismo Convenio son libres de hacerlo en sus negociaciones bilaterales.>>*

Pues bien, conforme se reconoce tradicionalmente en el marco internacional, la imputación limitada no resulta equitativa ni neutral respecto a la exportación de capital, ya que, al no permitirse compensar íntegramente el impuesto satisfecho en el extranjero sino tan sólo hasta el límite del impuesto del Estado de residencia correspondiente a las rentas procedentes del exterior, la tributación final resultará superior en el caso de que las rentas procedan del extranjero, convirtiéndose, así, la imputación limitada en un mecanismo de desincentivo a la realización de inversiones en el extranjero.

Pero lo que interesa destacar es que, siendo ello así reconocido, en lo que a los Convenios de Doble Imposición se refiere, se ha dejado a lo que las voluntades de los estados negociadores acuerden. Y en cuanto a la normativa doméstica o interna, un país puede regular libremente el método que estime conveniente. Ahora bien, lo que cabalmente hay que considerar razonable es que si el legislador español, perfectamente conocedor de la referida disfunción, limitación o como quiera llamarse, del método de crédito o imputación ordinaria, quería evitar este efecto o consecuencia, tenía que abordarlo expresamente en la norma. Si no lo hizo en una redacción anterior es porque no consideró oportuno, por los motivos que fuese, el hacerlo así. Y si posteriormente se modifica la redacción para añadir el párrafo en cuestión, en que se pretende mitigar aquella deficiencia, haciéndolo porque en su autonomía el legislador así lo consideró pertinente, ello constituye claramente, a juicio de este TEAC, una modificación normativa a aplicar desde la vigencia de la nueva ley y no una previsión aclaratoria con eficacia en el marco de la antigua.

Además de que usualmente, en buena técnica legislativa, cuando el legislador ha pretendido incluir una mención meramente aclaratoria de lo que inicialmente era la voluntad legislativa ordinariamente así lo ha hecho constar en la Exposición de Motivos. Y en el presente caso no se halla ninguna explicación en este sentido.

Además, que la inclusión del nuevo apartado no parece obedecer a un simple intento de eliminar la doble imposición se desprende también de que solo se ha previsto en los casos de realización de una actividad económica en el extranjero y no a todos los supuestos de obtención de renta extranjera sometida a gravamen. Por ello, a juicio de este TEAC no se trata de un precepto aclaratorio puesto que entonces no tendría sentido que no se hubiera incorporado dicha previsión en relación a cualquier renta extranjera.

En los mismos términos se ha expresado la Dirección General de Tributos en consulta vinculante V3109/2016, de 5 de julio de 2016, que se reproduce 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 ..., 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 ..., 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 ... 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 ... y deducirá de la cuota íntegra del período la menor de las dos cantidades siguientes: a) El importe efectivamente satisfecho en ... 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 ... 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 ... del citado exceso, este Centro Directivo no es competente para interpretar la normativa tributaria peruana.>>*

*En base a todo lo anterior procede desestimar la pretensión de **XZ SA** en relación a esta cuestión.*

**Octavo.**

A continuación, la entidad reclamante solicita la anulación del Acuerdo de liquidación en relación a la regularización efectuada sobre la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica. La Inspección de los Tributos reconoce el derecho a aplicar la deducción en relación a los proyectos declarados pero modifica su cuantía al realizar tres tipos de ajustes sobre la base de la deducción:

- Aplicación de un criterio de periodificación de gastos distinto al aplicado por el obligado tributario.
- Reconocimiento de la amortización como gasto a integrar en la base de la deducción, ya que no había sido incluido por el contribuyente.
- Exclusión de la base de la deducción de los gastos incluidos en la partida de "Otros costes/costes indirectos" de cada uno de los proyectos desarrollados, tanto españoles como europeos, ya que considera que no se ha acreditado que sean gastos directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo al no haberse aportado ninguna prueba que permita acreditarlo. Además, el hecho de ser calculados como un porcentaje sobre el coste del personal supone un indicio del carácter indirecto de dichos gastos.

En la presente reclamación se cuestiona este último ajuste por el que se excluyen de la base de la deducción los gastos incluidos en la partida "Otros costes/costes indirectos". La entidad reclamante alega que se trata de gastos que cumplen con los requisitos exigidos por la normativa para ser incluidos en la base de la deducción. Así, mantiene que no se trata de meras estimaciones de costes indirectos como afirma la Inspección, sino gastos en los que se incurrido realmente asociados a las actividades de investigación y desarrollo que deben incluirse en esa categoría de acuerdo con las normas del CDTI y del Marco Comunitario en relación a los gastos subvencionables. Además, la razón por la que se incluye en forma de porcentaje es que los gastos incluidos en esa partida están limitados al 30% del coste de personal de la empresa de acuerdo con las exigencias del programa de subvención.

Así, mantiene la entidad que por el mero hecho de incluirse en esa categoría, dadas las normas establecidas en las instrucciones de justificación de las ayudas, acredita que son gastos incurridos directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo, en contra de lo mantenido por la Inspección. Asimismo, mantiene que de la información contable de la entidad se aprecia igualmente tal relación.

Por último, la entidad reclamante afirma que se incurre en dichos gastos como consecuencia de las actividades realizadas en el centro tecnológico especializado "CCD", lo que permite justificar de por sí el carácter necesario en relación a la actividad de investigación y desarrollo de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2017 (recurso casación nº3857/2015), y han sido imputados por proyectos de acuerdo con un criterio razonable como son las horas incurridas en cada uno de los mismos.

La regulación de la deducción por investigación y desarrollo se incluye en el artículo 35.1 TRLIS, en concreto, los gastos a incluir en la base de la deducción se regulan en la letra b) de dicho precepto en los siguientes términos:  
<<b) Base de la deducción.

*La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.*

*Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén **directamente relacionados** con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constanding específicamente individualizados por proyectos.*

*La base de la deducción se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.*

*Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

*Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.*

*Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.>>*

La cuestión objeto de controversia versa sobre si se encuentra suficientemente acreditado que los gastos incluidos en la partida "Otros costes/costes indirectos" están directamente relacionados con los proyectos de investigación y desarrollo o no, ya que la entidad reclamante mantiene tal relación en el escrito de alegaciones mientras que la Inspección de los Tributos rechaza su inclusión en la base de la deducción por no considerar que tal circunstancia esté acreditada.

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 (*cf.* 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.

Pues bien, este Tribunal Económico Administrativo Central considera que no se encuentra debidamente acreditado que los gastos recogidos en la cuenta "*Otros costes/costes indirectos*" estén directamente relacionados con los proyectos de investigación y desarrollo, requisito necesario para su inclusión en la base de la deducción de acuerdo con el artículo 35.1.b) TRLIS.

La entidad reclamante se limita a alegar que la razón de incluir los gastos en esa partida se debe a seguir las normas de los modelos necesarios para la obtención de subvenciones, y que ello muestra ya que los gastos están directamente relacionados con el proyecto, así como afirma que todos ellos se originan en la actividad relacionada con **CCD**.

La calificación que se pueda dar a los gastos de acuerdo con la normativa reguladora de subvenciones en ningún caso condiciona ni vincula a la Administración Tributaria, a la que corresponde comprobar la realidad de los mismos a efectos de las deducciones del impuesto sobre sociedades así como su efectiva afectación de forma directa a cada uno de los proyectos de investigación y desarrollo.

La entidad reclamante no aporta ningún tipo de prueba que permita acreditar que esos gastos efectivamente están relacionados con el centro tecnológico u otras operaciones directamente relacionadas con las operaciones de investigación y desarrollo, ya que se limita a afirmar tal circunstancia, lo que en ningún caso es prueba suficiente para acreditar tal condición. Precisamente, el Acuerdo de liquidación pone de manifiesto que la Inspección de los Tributos, tras el análisis de la contabilidad y los informes de auditoría, solicitó prueba de que estos gastos estaban directamente relacionados con los proyectos, no habiendo sido aportada de forma satisfactoria por el contribuyente, lo que tampoco se subsana en vía económico administrativa.

Respecto a la alegación de la entidad reclamante de que la Inspección se ha limitado a analizar los informes de auditoría y no los costes contabilizados, de los que resultaría evidente tal relación directa, no puede ser compartida por este Tribunal Económico Administrativo Central ya que precisamente es dicho análisis el que permitió a la Inspección corregir la imputación temporal de los gastos e incluir, en favor del obligado tributario, la amortización en la base de la deducción, ya que son datos que aparecen en la información contable facilitada y no en los informes de auditoría ni en la documentación asociada a los proyectos europeos.

En conclusión, dado que la entidad reclamante no aporta prueba de que los gastos regularizados sí estén directamente relacionados con los proyectos de investigación y desarrollo, al recaer sobre ella la carga de la prueba, procede confirmar el acuerdo de liquidación en relación a esta cuestión y rechazar la pretensión formulada en el escrito de alegaciones.

#### **Noveno.**

En relación a la sanción, la Administración Tributaria considera sancionable únicamente el ajuste relativo a la deducción por doble imposición internacional, versando sobre el mismo las alegaciones presentadas por la entidad reclamante.

Así, **XZ SA** defiende la improcedencia de sanción en base a diferentes alegaciones, las cuales se analizan a continuación:

- En primer lugar, se afirma la ausencia de culpabilidad en su comportamiento por estar amparada por una interpretación razonable de la norma. De acuerdo con el escrito de alegaciones, la norma relativa a la deducción por doble imposición internacional, a pesar de los pronunciamientos del Tribunal Supremo, no es clara, considerando que el criterio del Alto Tribunal no supone que la interpretación seguida en la autoliquidación no sea razonable desde un punto de vista jurídico, ya que la norma no especifica si se refiere a renta bruta o neta, amparándose también en que supondría una interpretación similar a la prevista en el artículo 24.1 del Texto Refundido de la LIRNR con relación a las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente, y aporta una consulta de la Dirección General de Tributos posterior a las sentencias del Tribunal Supremo que ampararían tal interpretación.

En contra de lo mantenido por la entidad reclamante, en el momento de presentar la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades 2012 durante los primeros 25 días del mes de julio de 2013, la interpretación correspondiente a cómo calcular el límite del artículo 31.1.b) TRLIS resultaba una cuestión pacífica.

Cierto es que la redacción del precepto no aclara si dicho cálculo debe hacerse sobre la renta bruta o neta, pero tal cuestión se encontraba suficientemente resuelta en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. La sentencia de 9 de octubre del año 2000 (nº recurso 6094/1996) aclara ya esta cuestión por primera vez, manteniéndose invariable tal interpretación en las sentencias dictadas en relación a las sucesivas normas reguladoras del impuesto. De la misma forma se pueden citar las sentencias del Alto Tribunal de 30 de junio de 2009 (nº de recurso 1581/2004), de 24 de octubre de 2011 (nº recurso 4288/2009), de 20 de octubre de 2011 (nº recurso 1903/2009) o de 14 de junio de 2013 (nº recurso 1256/2011), entre otras, y todas ellas anteriores al inicio del periodo de declaración del impuesto.

En el mismo sentido existían resoluciones vinculantes de este Tribunal Económico Administrativo Central - por ejemplo, la de 15 de septiembre de 2010 (RG 6132/2008, disponible en DYCTEA)- y pronunciamientos de la Audiencia Nacional en sentencias como la de 18 de junio de 2009 (nº recurso 185/2006).

El artículo 1.6 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil otorga a la jurisprudencia del Tribunal Supremo el carácter de doctrina complementaria de las fuentes del derecho español, resultando vinculante en su interpretación de la normativa.

Por lo tanto, en julio de 2013, fecha en que debía presentarse la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2012, no existía duda alguna sobre el cálculo previsto en el artículo 31.1.b) TRLIS, ya que se trataba de una cuestión sobradamente resuelta y aclarada de forma reiterada tanto por el Tribunal Supremo como por el resto de órganos jurisdiccionales y por este Tribunal Económico Administrativo Central.

En ningún caso cabe ampararse en que la interpretación del obligado tributario puede ser razonable de acuerdo con la norma o por posible semejanza a un supuesto previsto en otro impuesto y, en un caso, para nada relacionado con el que nos ocupa, como es de los contribuyentes no residentes que obtienen renta sin mediación de establecimiento permanente en España, ya que se trata de interpretar una norma cuya interpretación había sido fijada de forma indubitada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Por último, la entidad reclamante aporta la consulta de la Dirección General de Tributos V0417-2016, de 3 de febrero, afirmando el escrito de alegaciones que en la misma se acepta el cálculo de la cuota que correspondería pagar en España según el artículo 31.1.b) TRLIS sobre la renta bruta, ya que dispone la aplicación del tipo de gravamen del 25% sobre el importe de los intereses obtenidos en el extranjero.

Del análisis de la consulta se desprende que la única información otorgada al centro directivo era la de obtención de intereses en Brasil, no aludiendo a la existencia de ningún gasto necesario para su obtención, por lo que no es tenido en cuenta en la resolución. Sin embargo, en otras muchas consultas del mismo centro directivo se pone de manifiesto que, en caso de que existan gastos asociados a las rentas obtenidas en el extranjero, que determina la obligación de calcular la cuota que correspondería pagar en España del artículo 31.1.b) TRLIS sobre la renta neta-pudiendo citar, por ejemplo, la consulta V4259-16 de 5 de octubre, por ejemplo-, quedando así acreditado que no existe duda alguna sobre la interpretación correspondiente al cálculo de dicho límite, no pudiendo aceptarse por ello esta alegación.

- A continuación, **XZ SA** alega ausencia de motivación de conducta culpable, ya que la Inspección de los Tributos se limita a señalar la negligencia en la declaración por efectuar el cálculo sobre la renta bruta al ser una cuestión incontrovertida. Para ello, la Inspección hace referencia a que es una empresa de grandes dimensiones con medios en el área fiscal para aplicar correctamente la normativa, por lo que conocía perfectamente la normativa a aplicar, algo que de acuerdo con la entidad reclamante no está permitido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo -trae a colación la sentencia del Alto Tribunal de 22 de diciembre de 2016-, que dispone que no se puede justificar la culpabilidad en las especiales circunstancias del sujeto pasivo. Por último, la Inspección de los Tributos mantiene que no se produjo un cálculo de límite alguno, ni sobre la renta bruta ni sobre la renta neta, cuestión sin embargo sobre la que el contribuyente mantiene que no existen indicios ni ha sido probada en el Acuerdo de imposición de sanción.

Pues bien, esta supuesta falta de motivación supondría una violación del principio de presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución Española. Efectivamente, la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto, en materia tributaria. En particular, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20/06/2005), señala que: "*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*", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

En el presente caso, este Tribunal Económico Administrativo Central considera que el acto de imposición de sanción se encuentra debidamente motivado, acreditando la existencia de negligencia en el comportamiento de la entidad.

Es cierto que en dicho Acuerdo se indica insistentemente el hecho de que **XZ SA** no ha calculado límite alguno sino que se ha limitado a deducir las cantidades soportadas en el extranjero sin aportar prueba alguna o indicios suficientes de tal circunstancia, por lo que dicho argumento no puede ser tenido en consideración.

El mero hecho de que la Inspección consiguiese la información necesaria para calcular el límite de la deducción sólo tras requerimientos formalizados en 9 diligencias y transcurridos más de 8 meses desde la primera en ningún caso es prueba alguna de que la entidad no calculó límite, como mantiene el Acuerdo de imposición de sanción.

De la misma forma, como bien señala el escrito de alegaciones, la jurisprudencia del Tribunal Supremo fijada en sentencia de 22 de diciembre de 2016 (recuso de casación para la unificación de doctrina 348/2016) y la doctrina administrativa de este TEAC expresada en la resolución de 20 de julio de 2017 (RG 267/2014, disponible en DYCTEA), no basta con atender a las circunstancias subjetivas de la empresa, aunque se trate de una entidad con grandes medios económicos, de asesoramiento o se dedique habitualmente a la actividad en cuestión para acreditar la culpabilidad de acuerdo con las exigencias del artículo 25 de la Constitución Española.

Sin embargo, sí se acredita en el Acuerdo de imposición de sanción la existencia de negligencia. A este respecto no es necesaria la voluntad de incumplir la norma, que implicaría la concurrencia de dolo, sino que basta la simple negligencia por omisión del mínimo deber de cuidado exigible; cabe decir, como ha reiterado en ocasiones el Tribunal Supremo, que la esencia de la negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, en este caso, los intereses de la Hacienda Pública, que la negligencia no exige, para apreciarla, un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. En este aspecto se ha expuesto que el mismo error ya equivale a la imprudencia por falta de diligencia en su autor que supone una ausencia de la debida atención o falta de previsión, y que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa.

En el presente caso, el Fundamento de Derecho Séptimo del Acuerdo sancionador motiva correctamente la existencia de negligencia, ya que pone de manifiesto que la entidad reclamante ha incurrido, en lo relativo a la deducción por doble imposición internacional aplicada, en un cierto desprecio o menoscabo de la norma, ya que se aparta completa y conscientemente de la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo para aplicar otra interpretación ya rechazada (reconoce la propia entidad reiteradamente el conocimiento de estas sentencias en el escrito de alegaciones).

De esta forma, **XZ SA** se aparta de la normativa reguladora de la deducción por doble imposición internacional aplicando una interpretación que, aunque sabiendo incorrecta, resulta más favorable a sus intereses, no teniendo en consideración los gastos en que incurre para obtener la renta en ..., habiendo incumplido la diligencia necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- Por último, **XZ SA** mantiene que su interpretación relativa a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional está amparada por el principio de confianza legítima generada por las actuaciones previas de la Administración en las que no se regularizaron las deducciones aplicadas por la entidad. En concreto, el escrito de alegaciones se centra en la comprobación efectuada con alcance general sobre los periodos 2008 a 2011, en las que se solicitó documentación relativa a la deducción por doble imposición internacional, siendo regularizada pero sólo por no coincidir las cantidades de impuestos extranjeros soportados en los justificantes de retenciones con la consignada en la autoliquidación. Mantiene la entidad que en el marco de dicha comprobación no se solicitó información alguna relativa a los gastos en que se incurrió para obtener las rentas en el extranjero, lo que supone un evidente indicio de que la Administración consideraba conforme a derecho la aplicación del artículo 31.1.b) TRLIS sobre la renta bruta, indicio confirmado con la falta de regularización en el Acuerdo de liquidación en relación a esta cuestión. Por último, mantiene que esta falta de regularización cristaliza en el principio de confianza legítima entre Administración y contribuyente, no pudiendo amparar ahora la sanción una conducta previamente avalada tácitamente por la propia Administración Tributaria.

Sobre esta cuestión ha establecido este Tribunal Económico Administrativo Central como criterio a seguir, de acuerdo a la resolución 5071/12, de 17 de noviembre de 2015, lo siguiente:

*<<Por otra parte, se presentan en este caso todos los elementos que permiten la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario, recogida en múltiples ocasiones por los Tribunales. Esta requiere de dos condiciones simultáneas para su aplicación (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):*

*- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.*

- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante.

En cuanto al principio de confianza legítima en el ámbito comunitario, son especialmente relevantes las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 16 de mayo de 1979 (caso 84/78); de 5 de mayo de 1981 (caso 112/80); y 21 de septiembre de 1983, (casos 205 a 215/82), cuya doctrina es reproducida por sentencia de 25 de febrero de 2010, del Tribunal Supremo, en cuyo fundamento séptimo se mencionan: "Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo 1979, As 84/78; 5 de mayo de 1981, As 112/80, 21 de septiembre de 1983, As. Acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84 ), admite la vulneración de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.

En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.

Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable".

En definitiva, debe mediar un acto de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables.>>

Tras exponer el criterio establecido por este TEAC en esta cuestión, es claro que también debe desestimarse esta alegación por cuanto la alusión genérica a una vulneración al principio de los actos propios y de confianza legítima requiere una actuación que suponga una manifestación de voluntad por parte de la Administración acerca de la aplicación de una determinada norma donde se ponga de manifiesto la permanencia en iguales términos de todos los factores que afectan a la aplicación de un tributo.

La entidad reclamante indica que se produce esta situación como consecuencia de una actuación inspectora en ejercicios previos en los que, produciéndose la misma circunstancia respecto de algunos de los elementos regularizados en este acuerdo, no se practicó liquidación, asumiendo una voluntad tácita de no regularizar el comportamiento de **XZ SA**.

Sin embargo, este TEAC no puede compartir este criterio dado que, como se ha manifestado previamente, no ha existido actuación alguna de la Administración Tributaria anterior respecto de los diferentes elementos que señala la interesada. Considerar como acto propio cada actuación administrativa que suponga una no regularización de cualquier elemento que constituya una operación económica susceptible de ser liquidada sería tanto como entender vetada cada regularización administrativa a practicar en un futuro. Y junto con la posibilidad de regularización, en caso de cumplirse los requisitos para ello, se encuentra la de imponer la correspondiente sanción, que en ningún caso se excluye por el hecho de no haber regularizado previamente tal circunstancia.

Es decir, el hecho de que en la regularización previa no se examinase que se hubiese calculado la cuota que debiera pagarse en España en base a las rentas netas de acuerdo con el artículo 31.1.b) TRLIS -tal y como evidencia el hecho de que ni siquiera se solicitó información respecto a los gastos asociados, sino que la comprobación se centró en otras cuestiones- no puede en ningún caso amparar una posible regularización posterior de este aspecto y, con ella, la posibilidad de sancionar en el caso de que la conducta acaecida sea merecedora de tal reproche.

En los mismos términos se ha expresado de forma reiterada el Tribunal Supremo. Así, la sentencia de 22 de junio de 2016 (rec. nº. 2218/2015) dispuso:

*<<El hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces>>.*

La sentencia de 11 de octubre de 2017 (rec. nº. 1714/2016) plasmó esta idea de la siguiente forma:

*<<...es doctrina consolidada la recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013, consistente en que la circunstancia de que una operación no haya sido regularizada en ejercicios anteriores, no es obstáculo para que se proceda a hacerlo en otro posterior.>>*

Igualmente, se reitera esta consideración en la sentencia del Alto Tribunal de 13 de junio de 2018 (rec. nº, 2800/2018):

*<<...la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces...>>*

Por lo tanto, el hecho de que no se hubiese regularizado previamente un determinado elemento no obstaculiza la posibilidad de regularización posterior y con ella, de imponer la correspondiente sanción en el caso de que concurran el resto de elementos exigidos en la normativa jurídico tributaria, como efectivamente ocurre en el presente caso.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas