

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087997

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 12 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 244/2018

#### SUMARIO:

#### **IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC).**

*Ajuste positivo por importe derivado de la fusión por absorción.* La Inspección y el TEAC estiman que la no integración en la base imponible de la entidad absorbente de la renta positiva derivada de la anulación de la participación solo procede en la parte que se corresponda con reservas expresas de la entidad transmitente (es decir, la entidad absorbida). En cambio, la sociedad recurrente defiende la no integración en la base imponible de renta alguna con motivo de la anulación de su participación, sea cual sea su origen. A juicio de la Sala se impone una interpretación de la norma nacional conforme al Derecho de la Unión por exigirlo así *prima facie* esa decidida vocación de asimilación de la legislación interna al régimen comunitario de aplicación en la materia que ahora estamos examinando, vocación que ha sido reiteradamente declarada por nuestro legislador, que ha sido confirmada y ratificada por el Tribunal Supremo y que la propia Administración tributaria admite como indiscutida en el acuerdo de liquidación. De tal modo que la mención del art. 89.1 del TRLIS relativa a que la no integración en la base imponible de la renta positiva derivada de la anulación de la participación operará «siempre que se corresponda con reservas de la entidad transmitente» habrá de interpretarse como una suerte de especificación y no bajo la égida del principio *inclusionis unius exclusio alterius*. En consecuencia, así interpretada, la norma contenida conduce al mismo resultado práctico que la redacción actualmente vigente, es decir, en el sentido de que no se integrará en la base imponible de la sociedad absorbente la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente o absorbida. Al mismo resultado conduce la interpretación finalista de la norma pues ese resultado hermenéutico es el que mejor responde a las exigencias del principio de neutralidad, auténtica clave de bóveda del régimen fiscal especial que estamos considerando.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 89.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 82.

#### PONENTE:

*Don Rafael Villafañez Gallego.*

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEGO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000244 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01288/2018

Demandante: EUROFINSA, S.A.

Procurador: MILAGROS DURET ARGÜELLO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

**S E N T E N C I A N.º :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D.ª CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA  
D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a doce de septiembre de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 244/2018, se tramita a instancia de Eurofinsa, S.A. (en calidad de sucesora de CEDDEX Construcciones, Ingeniería y Proyectos, S.A.), representada por la Procuradora D.ª Milagros Duret Argüello y asistida por el Letrado D. Maximino Ignacio Linares Gil, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 6899/2014 y 2771/2015), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 y cuantía de 32.767.848,37 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Con fecha 5 de marzo de 2018 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 6899/2014 y 2771/2015).

#### **Segundo.**

Tras varios trámites se formalizó demanda el 8 de octubre de 2019.

#### **Tercero.**

La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 28 de febrero de 2020.

#### **Cuarto.**

Tras el período probatorio y tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 8 de julio de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló con el resultado que seguidamente se expresará.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

**Primero. Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 6899/2014 y 2771/2015).

La resolución impugnada desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por Eurofinsa, S.A. contra:

(i) el acuerdo de liquidación con n.º de referencia A23-7245548 que fue dictado el 14 de noviembre de 2014 por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, por un importe total de 20.401.975,85 euros de los que 16.487.830,03 euros se corresponden con el principal y 3.914.872,52 euros con los intereses de demora.

(ii) el acuerdo de imposición de sanciones con n.º de referencia A51-77422460 que fue dictado el 12 de febrero de 2015 por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, por un importe total de 12.365.872,52 euros.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso son las siguientes:

(i) Nulidad por incumplimiento de las normas reguladoras de los órganos colegiados ex art. 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria (en adelante, LGT).

(ii) Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009.

(iii) Vinculación de la Inspección a los hechos resultantes de las previas actuaciones judiciales.

(iv) Deducibilidad de los gastos por prestación de servicios que han sido cuestionados por la Inspección.

(v) Otros ajustes.

(vi) Improcedencia de las sanciones.

Para dar respuesta a las cuestiones suscitadas por la recurrente en su extensa demanda (240 páginas) el primer paso consistirá en desentrañar si se han producido las infracciones formales aducidas.

A continuación, daremos respuesta a la cuestión relativa a la vinculación de la inspección a las Diligencias Previas 339/2010 del Juzgado Central de Instrucción n.º 1 por supuesto delito de corrupción internacional y otros.

Procederemos luego a examinar los motivos de fondo relativos a la justificación (o no) de los gastos no admitidos por la Inspección.

Solo después analizaremos la legalidad de los restantes ajustes practicados por la Inspección con los que la entidad recurrente no se muestra conforme.

Y, por último, trataremos los argumentos aducidos frente a la sanción impuesta.

**Segundo. Antecedentes de interés**

Para la decisión del presente recurso resulta de interés dejar constancia de los siguientes antecedentes:

1. Los responsables del holding Eurofinsa, S.A. fueron denunciados por la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada por delitos de corrupción en las transacciones económicas internacionales, falsedad, blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública, en relación con contratos de ejecución de obras y suministro de equipamientos suscritos con el Instituto de Estradas de Angola (INEA), el Ministerio del Interior de Angola y otros organismos públicos de la República de Angola. Junto a los citados responsables fueron denunciados también una serie de ciudadanos angoleños que, a través de sociedades que presuntamente controlaban, canalizaban las dádivas a las autoridades y funcionarios angoleños.

2. Instruidas Diligencias Previas 339/2010 por el Juzgado Central de Instrucción n.º 1, con fecha 24 de mayo de 2011 se dictó auto de archivo, resolución que fue confirmada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional por auto 196/11 de 22 de septiembre de 2011. Con este auto se puso fin a las actuaciones penales.

3. Por abarcarlo en pocas palabras, entendieron los órganos del orden penal para disponer el archivo que no resultaba suficientemente acredita la perpetración de las infracciones de corrupción en transacciones comerciales internacionales y delitos conexos. En el auto del Juzgado se consigna que la Fiscalía podía poner los hechos en conocimiento de la AEAT para la investigación de las posibles irregularidades fiscales en que se hubiera podido incurrir o presentar la denuncia correspondiente ante el Juez competente.

4. En base a esta habilitación, con el testimonio de las actuaciones penales, y cargado en el plan de inspección dentro del programa de " Comercio, Restaurantes y Hospedaje, Reparaciones" fue incoado el procedimiento de inspección a que nos referiremos seguidamente.

5. Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2010 y de carácter general respecto de la entidad CEDDEX Construcciones, Ingeniería y Proyectos, S.A. se iniciaron mediante comunicación de inicio de fecha 28 de junio de 2013, notificada al contribuyente el día 8 de julio de 2013.

6. En el curso de dichas actuaciones, el 7 de julio de 2014 el actuario puso en conocimiento del representante de la entidad la apertura del trámite de audiencia en relación con el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, a cuyo efecto se le concedió un plazo de diez días.

7. El contribuyente interesó la ampliación del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas, accediéndose a ello por la Inspección y concediéndosele un plazo de 5 días, desde el 19 al 24 de julio de 2014, ambos incluidos.

8. El 11 de agosto de 2014 el contribuyente remitió a la Inspección tres correos electrónicos, los dos primeros con el título " posible reunión" y el tercero con el título " explicación cuadros de proveedores" referidos tanto a al propio contribuyente como a las entidades Tecnofina de Proyectos, S.L. y Suministros y Equipamientos Médicos Vitaría, S.A.

9. El 25 de septiembre el actuario incoó a la entidad el acta por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, que fue firmada en disconformidad en esa fecha en virtud del aplazamiento solicitado al efecto por el contribuyente, pues la fecha inicialmente fijada para la firma era la del día 28 de julio de 2014.

10. Los hechos con trascendencia tributaria que fueron objeto de regularización y respecto a los que el contribuyente no prestó conformidad por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, según lo que se documentó en el acta de disconformidad n.º A02-72455486, fueron los siguientes:

(i) Discrepancias en " otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" consignado en la casilla 414 del modelo de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008.

(ii) Operación de fusión por absorción de la entidad Tecnofina de Proyectos, S.L.

(iii) Pérdida por deterioro de las aeronaves propiedad de la empresa declaradas como gasto deducible.

(iv) Gastos relativos a contratos suscritos con autoridades angoleñas, ejercicios 2008 y 2009.

11. Tras la firma del acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2009, el contribuyente solicitó la ampliación del plazo de alegaciones, que le fue concedida de forma automática por un plazo de 7 días hábiles adicionales (8 naturales), y presentó el escrito de alegaciones el día 21 de octubre de 2014.

12. Posteriormente, el 13 de noviembre de 2014 el contribuyente presentó un nuevo escrito formulando " alegaciones complementarias" a las ya presentadas el 21 de octubre de 2014.

13. El 14 de noviembre de 2014 Inspector Jefe dictó acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, calificada de liquidación provisional, confirmando la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad, modificando únicamente los intereses de demora propuestos en la misma al cambiar la fecha final para su liquidación.

14. El acuerdo de liquidación, con el contenido que se recoge en la p. 12 de la resolución impugnada, se notificó al contribuyente el 17 de noviembre de 2014.

15. Apreciada la comisión de infracción tributaria del art. 191 de la LGT respecto de los ejercicios 2008 y 2009, el 8 de enero de 2015 se acordó iniciar procedimiento sancionador por los trámites del procedimiento abreviado, incorporando al mismo la propuesta de sanción que se detalla en la p. 13 de la resolución impugnada.

16. El contribuyente no hizo uso de su derecho a formular alegaciones a la propuesta de sanción efectuada por el instructor.

17. El 12 de febrero de 2015 se dictó acuerdo de imposición de sanción por el que se confirmaba la citada propuesta, notificándose el mismo al contribuyente el 20 de febrero de 2015.

18. Disconforme con los anteriores acuerdos, el contribuyente interpuso contra los mismos sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas acumuladamente y desestimadas por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

**Tercero.** *Sobre la nulidad por incumplimiento de las normas reguladoras de los órganos colegiados ex art. 217.1.e) de la LGT*

En el primer motivo impugnatorio se sostiene la nulidad del acuerdo impugnado debido a la modificación de la estructura orgánica del TEAC operada por el Real Decreto 769/2017, de 28 de julio, al no resultar acreditada la participación como órgano proponente de la Vocalía b) a la que corresponde la competencia material y objetiva en imposición directa de las personas jurídicas.

En apoyo de su tesis, cita también la recurrente el Real Decreto 836/2018, de 6 de julio, por el que se dispone el cese y nombramiento de Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central asignándose la Vocalía de imposición directa de las personas jurídicas: y añade a lo anterior que con arreglo al artículo 15 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público el acuerdo de creación y las normas de funcionamiento de los órganos colegiados que dicten resoluciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros, deben ser publicados en el Boletín o Diario Oficial de la Administración Pública en que se integran, no teniendo constancia de tal publicación.

El motivo no puede ser acogido.

De entrada, existe una confusión en la noción relativa al concepto de órgano que se traslada a la necesidad de la publicación de su creación, que, dicho sea de paso, no constituye ninguna novedad introducida por la Ley del Sector Público.

Basta acudir al artículo 228 de la LGT para corroborar que el órgano es el propio TEAC y su creación, estructura y normas de funcionamiento se contienen en la LGT y en el Reglamento general que la desarrolla en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005).

El artículo 231 de la LGT establece que " los Tribunales Económico- Administrativos funcionarán en Pleno, en Salas y de forma unipersonal" y que " las Salas estarán formadas por el Presidente, un Vocal al menos y el Secretario. Podrá nombrarse Presidente de Sala a alguno de los Vocales cuando se produzcan las circunstancias que se determinen reglamentariamente".

Como el fallo recurrido ha sido dictado por una sala del TEAC constituida por el Presidente, varios vocales y el Secretario General, debe considerarse válidamente adoptado.

Y sobre la denuncia del incumplimiento de las normas reguladoras de los órganos colegiados, hemos tenido ocasión en varias sentencias, rememoradas en la de 27 de abril de 2022 (recurso 81/2019), rechazando tal infracción y por consiguiente que se haya producido alguna clase de invalidez.

Únicamente extractaremos algunos de los párrafos más relevantes para nuestro propósito:

(...) El RD 769/2017, en su artículo 6 , regula la composición del TEAC, que en relación con sus " competencias, composición y funcionamiento" se continuaría rigiendo por sus normas específicas, las cuales, por lo tanto, no se ven alteradas por el RD 769/2017. No obstante, se dice que el Presidente del TEAC tendrá rango de " Director General", el Secretario General de " Subdirector General" y los vocales de " Subdirector General", cuyo "nombramiento ha de efectuarse mediante real decreto". Si bien, la Disposición Transitoria Tercera estableció que " con el objeto de garantizar el normal funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central, entretanto se produzca el nombramiento mediante real decreto los titulares de las nuevas vocalías que se establecen en el presente real decreto , mantendrán sus funciones los actuales vocales".

Si se realiza una lectura conjunta del art 6 del RD 769/2017 , en relación con la Disposición Transitoria Tercera de la misma, se observa que lo pretendido por la regulación fue que el funcionamiento del TEAC continuase siendo el mismo hasta el nombramiento de los nuevos vocales.

(...)

El alcance de esta norma ha sido ya analizado por diversas sentencias de esta Sala. Así, la SAN (4ª) de 13 de noviembre de 2019 (Rec. 544/2017 ), afirma que " el precepto reglamentario es claro en el sentido de que mientras no entren en funcionamiento las nuevas vocalías por designación de los nuevos vocales, permanecen en sus funciones los anteriores, se entiende que al frente de las vocalías existentes". Añadiendo la SAN (4ª) de 5 de febrero de 2020 (Rec. 505/2017 ), que " los vocales tenían plenas competencia para el ejercicio de sus funciones, entre las que se encontraban el dictado de resoluciones como las impugnadas, hasta que se nombrara a los nuevos vocales", pues están " habilitados normativamente para continuar ejerciendo sus funciones hasta el nombramiento de los nuevos vocales". Y la SAN (4ª) de 10 de febrero de 2020 (Rec. 8/2018 ), que " no consta en el expediente que el demandante se hubiera interesado por conocer la composición de la vocalía ni ahora alega motivo alguno para recusar a sus integrantes".

Línea que ha asumido como propia esta Sección en sus SAN (2ª) de 6 de abril de 2021 (Rec. 6/2018 ) y 27 de marzo de 2021 (Rec. 1089/2017 ), entre otras , en la que añadimos es el TEAC, " como órgano colegiado - art 228 LGT - y no la concreta Vocalía que pueda asumir las funciones de ponencia, u otras. La Ley General Tributaria (LGT) atribuye la competencia al TEAC, no a sus Vocales; por ello, la estructura interna del mismo tendrá relevancia organizativa, pero ninguna en cuanto a su consideración como órgano; y claro está, todo ello, sin perjuicio de la regularidad (o no) de la incorporación al órgano de cada uno de sus miembros, que es lo que aquí se ha discutido sin éxito, y también sin perjuicio del derecho a conocer la concreta composición de cada sesión, y de velar por dicha composición regular, incluyendo el derecho a recusar, si a ello hubiere lugar".

Por lo demás, como hemos explicado, el recurrente ha conocido la composición de la Vocalía Tercera del TEAC que enjuicio su causa sin articular causa alguna de recusación respecto de sus miembros».

En definitiva, no se aprecian las vulneraciones alegadas por la recurrente en el motivo examinado, siendo de notar, para finalizar, que del principio de publicidad de las normas no se sigue la necesidad de publicar los acuerdos que determinan la organización y funcionamiento interno de cada órgano de la Administración y menos

aún, para lo que aquí interesa, las funciones específicas que, transitoriamente, debían desarrollar los vocales hasta el nombramiento de los titulares de las nuevas Vocalías, como sin razón afirma la recurrente.

Por lo demás, a mayor abundamiento, nos remitimos al tratamiento que de esta misma cuestión (como en general de los demás aspectos en que los respectivos recursos resultan coincidentes, por lo que no reiteraremos esta precisión en los siguientes fundamentos jurídicos) se hace en las sentencias de esta misma Sala y Sección de 5 de septiembre de 2022 (Procedimiento Ordinario n.º 243/2018) y de 9 de septiembre de 2022 (Procedimiento Ordinario n.º 327/2018), que abordan otras regularizaciones realizadas a la sociedad recurrente por la Administración tributaria.

El motivo se desestima.

**Cuarto.** *Sobre la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009*

La prescripción que se aduce por la entidad recurrente en este motivo de impugnación se suscita a través de los siguientes argumentos:

- (i) por incompetencia material u objetiva;
- (ii) porque la orden de carga en plan de inspección adolece de un vicio de nulidad por carecer de justificación y de previa autorización del órgano competente; y
- (iii) por la superación del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección.

Analizaremos cada una de estas cuestiones en los siguientes fundamentos jurídicos.

**Quinto.** *(i) Sobre la incompetencia material u objetiva*

A juicio de la recurrente, las actuaciones llevadas a cabo por la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no poseen virtualidad para interrumpir la prescripción en la medida en que las mismas se realizaron por órgano manifiestamente incompetente y, por tanto, dicha falta de competencia determina la nulidad de conformidad con lo dispuesto en el art. 217.1 de la LGT.

Argumenta la demanda a tal fin que el cese de la adscripción a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, acordado antes del inicio de las actuaciones inspectoras, no fue conforme a Derecho toda vez que durante los ejercicios 2010 a 2012 el volumen de operaciones de la compañía ha sido en todo momento superior a 100 millones de euros y que, por ende, nunca han concurrido las circunstancias para la desadscripción.

Lo mismo cabe decir, añade, en el caso de la falta de competencia por razón del territorio, tal y como dispone el art. 217 de la LGT.

Pues bien, el cese de la adscripción del contribuyente a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, según lo que se incorporó al acuerdo adoptado al efecto de fecha 3 de junio de 2013, tuvo como fundamento lo dispuesto en el último párrafo del apartado tercero, 1, de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que en lo que aquí interesa dispone:

"Cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario y a propuesta del titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes previa comunicación al titular de la Delegación Especial correspondiente, el titular del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales podrá acordar que una persona jurídica o entidad en la que concurran las circunstancias previstas en las letras a) o b) anteriores, cese en su adscripción a la Delegación Central y se adscriba a la Delegación Especial correspondiente a su domicilio fiscal o que mantenga su adscripción a la correspondiente Delegación Especial".

La crítica de la recurrente parece centrarse en dos motivos principales, la falta de motivación del acuerdo y la subsistencia de causa de adscripción a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en el período controvertido.

Respecto a lo primero, se controvierte que el citado acuerdo de desadscripción fue adoptado conforme al procedimiento legalmente establecido, tal y como destaca la resolución impugnada.

Sobre la base de esta premisa cabe subrayar que el acuerdo en cuestión contiene una motivación sucinta pero suficiente a los efectos de entender salvaguardada esta garantía del contribuyente.

Lo que viene a censurarse en el fondo es una cuestión atinente a la densidad de la motivación.

Sin embargo, el contenido explícito del acuerdo permite conocer de forma suficiente al interesado cuál es la concreta razón que avala la desadscripción pues, en virtud de la remisión al último párrafo del apartado tercero, 1, de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria,

por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, esa razón no puede ser otra que la de haberse estimado más adecuado para el desarrollo del plan de control tributario por el órgano que tenía atribuida la competencia específica para decidirlo así.

Y respecto a lo segundo, la desadscripción no puede ser inválida por la sola circunstancia de que la recurrente siguiera cumpliendo los requisitos previstos en la letra a) del apartado tercero, 1, de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Precisamente esa es la base sobre la que se asienta el supuesto de desadscripción al que ha recurrido la Administración tributaria en este caso y así lo confirma la propia literalidad de la resolución aplicada (" podrá acordar que una persona jurídica o entidad en la que concurren las circunstancias previstas en las letras a) o b) anteriores, cese en su adscripción a la Delegación Central").

Finalmente, no cabe acoger tampoco el alegato de incompetencia territorial, sobre el que la demanda tampoco argumenta especialmente, dado que las actuaciones inspectoras se desarrollaron por la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que era la correspondiente a su domicilio fiscal, según lo dispuesto en el último párrafo del apartado tercero, 1, de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

El motivo se desestima en este punto.

#### **Sexto.** (ii) *Sobre la orden de carga en el plan*

Sostiene la recurrente a continuación que la orden de carga en plan de inspección adolece de un vicio de nulidad por carecer de justificación y de previa autorización del órgano competente y además porque la descripción del programa en la que se incluyeron las actuaciones reza " Comercio, Restaurantes y Hospedaje, Reparaciones", programa que a su juicio no era idóneo para tal fin puesto que ninguno de los conceptos regularizados tiene relación con la descripción del programa.

Sea como sea, sucede que el inicio de las actuaciones se debió a la remisión por la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada de la documentación obtenida en las diligencias previas 339/2010 al objeto de que se analizase su trascendencia tributaria y el objeto social de Eurofinsa, S.A. comprende las actividades propias del comercio: importación, exportación, compraventa, distribución y comercialización de productos.

Por tanto, en este punto la Sala coincide con el criterio del TEAC.

#### **Séptimo.** (iii) *Sobre la superación del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección*

La demanda parte de la constatación de que, en el acuerdo de liquidación, la Inspección ha considerado que no se deben computar 312 días por tratarse el período concernido de dilaciones no imputables a la Administración, de las cuales 155 días corresponden al retraso del contribuyente en la aportación de la documentación, 36 días a solicitudes de ampliación de plazo y a la presentación de alegaciones complementarias y 121 días a solicitudes de aplazamiento formuladas por el contribuyente.

Pues bien, situados en este marco, considera la recurrente que no resultan justificadas las siguientes dilaciones: (a) la dilación de 155 días imputada al contribuyente por retrasos en la aportación de la documentación; (b) la dilación de 59 días relativa a la solicitud de aplazamiento de la firma de las actas; y (c) la dilación de 36 días correspondientes a solicitudes de aplazamiento de plazo y a la presentación de alegaciones complementarias.

Y sostiene, con base en lo anterior, que se habría superado el plazo máximo de duración del procedimiento a contar desde el 8 de julio de 2013, fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación, hasta el 17 de noviembre de 2014, fecha de notificación del acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2009.

No se discute, pues, que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación fue notificado a la recurrente el día 8 de julio de 2013 y que el acuerdo de liquidación se le notificó el 17 de noviembre de 2014.

Tampoco resultan controvertidas en la demanda una serie de períodos que la Administración tributaria ha excluido del cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector y que hacen un total de 62 días. En concreto no se cuestionan los aplazamientos del 8 de agosto de 2013 al 10 de septiembre de 2013 (33 días), del 2 de octubre de 2013 al 29 de octubre de 2013 (27 días) y del 28 de enero de 2014 al 30 de enero de 2014 (2 días).

Tampoco se cuestiona la interrupción justificada por solicitud de informe con base en lo dispuesto en el art. 103.a) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, del 20 de junio de 2014 al 30 de junio de 2014 (10 días).

A lo anterior cabe añadir una serie de dilaciones no imputables a la Administración que a juicio de la Sala resultan procedentes y que constan debida y suficientemente motivadas en el acuerdo de liquidación.

Nos referimos, en primer lugar, a la solicitud de aplazamiento para la firma de las actas que interesó el contribuyente y que se prolongó del 28 de julio de 2014 al 25 de septiembre de 2014 (59 días).

Decimos que resulta procedente en atención al resultado de las actuaciones pues en la Diligencia n.º 25, de 24 de julio de 2014, constan las circunstancias en que se produjo dicho aplazamiento y que, en esencia, se reducen a que en el escrito que se adjunta a dicha actuación se interesó por el contribuyente que la firma de las actas se retrasara hasta el 25 de septiembre de 2014 y se hizo además asumiendo expresamente que se trataba de una dilación no imputable a la Administración en relación al cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009.

Debe traerse a colación, en tal sentido, la doctrina de la vinculación a los actos propios, manifestación del principio de buena fe.

Así, las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (ROJ: STS 1115/2020) y de 13 de octubre de 2016 (ROJ: STS 4511/2016) declaran al efecto lo siguiente:

"Esta Sala viene aplicando el principio general que prohíbe a todos sujeto de Derecho ir contra sus propios actos. Lo ha hecho para impedir a la Administración Tributaria desde con sus opciones posteriores decisiones precedentes que han creado derechos y expectativas en los contribuyentes. Pero este principio es de "doble sentido" y alcanza también a estos últimos, que de igual modo quedan vinculados por sus actos, de manera que no pueden negar su alcance, contenido y eficacia cuando constatan que les pueden perjudicar".

Siendo así las cosas, procede refrendar que estamos ante una dilación no imputable a la Administración y sin que obste a esta conclusión la eventual continuación de las actuaciones inspectoras respecto del ejercicio 2010, como se alega en la demanda, pues el propio contribuyente asumió que se trataba de un período que debía excluirse del cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009.

Por otra parte, también considera la Sala que resultan procedentes, como dilaciones no imputables a la Administración, los 5 días de ampliación del trámite de audiencia, que comprenderían desde el 19 de julio de 2014 al 24 de julio de 2014.

Bastará para ello acudir a lo declarado a propósito de este tipo de supuestos en la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (ROJ: STS 754/2011, FJ 3), en el sentido siguiente:

"Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

Dicho en otros términos, si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente".

Resulta así que, con lo ya razonado hasta el momento, tenemos un período de dilaciones no imputables a la Administración e interrupciones justificadas que suman un total de 136 (62 días + 10 días + 59 días + 5 días).

Si excluimos del cómputo esos 136 días, el procedimiento inspector ya habría concluido en plazo sin necesidad de analizar las restantes cuestiones planteadas en la demanda a este respecto.

Y ello por cuanto el procedimiento inspector, excluidos esos 136 días, habría debido terminar como fecha límite el día 21 de noviembre de 2014, como de hecho sucedió al haberse notificado al contribuyente el acuerdo de liquidación el día 17 de noviembre de 2014.

No hay exceso en el plazo de duración del procedimiento inspector ni, por ende, prescripción del derecho de la Administración a liquidar como consecuencia de esa infracción.

El motivo se desestima en este punto.

**Octavo.** *Sobre la vinculación a los hechos resultantes de las Diligencias de Investigación seguidas por la Fiscalía y por el Juzgado Central de Instrucción n.º 1*

El Auto de Archivo de las Diligencias Previas 339/2010 dictado por el Juzgado Central de Instrucción n.º 1 se limita a clausurar la instrucción por entender que no resultaba suficientemente acreditada la perpetración de supuestos delitos de corrupción en transacciones comerciales internacionales ( artículo 445 bis del Código Penal) cometidos en Angola y los conexos de Blanqueo de Capitales y contra la Hacienda por no considerar acreditados los hechos denunciados por la Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada.

Contra el parecer del recurrente, en orden a la comprobación de los "gastos relativos a contratos suscritos con autoridades angoleñas". La Inspección no se encontraba vinculada el procedimiento penal. Ante todo, porque las resoluciones penales por las que se acuerda el archivo, al no tratarse de sentencias, sino de autos, no contienen una verdadera decisión sobre los hechos, tampoco los comentarios y explicaciones que justifican las decisiones están en contradicción con las apreciaciones de la Inspección y menos aún los enunciados de los autos penales contienen valoraciones incompatibles con las declaraciones de las regularizaciones realizadas. Y con ser cierta la prohibición de pronunciamientos administrativos o judiciales contradictorios con lo decidido por el orden jurisdiccional penal, para mostrar que esto no se produce en el caso, bastarán algunos párrafos del auto de archivo dictado por el Instructor y del auto de la Sala de lo Penal que lo confirma.

Copiado del fundamento undécimo del auto de archivo, dice así:

«(...) el delito fiscal imputado en la medida que, según lo anteriormente expuesto, no derivaría de los "sobornos", no tendría cabida en la presente causa, por lo que el Ministerio Fiscal en su caso podrá actuar según estime conveniente; poner los hechos en conocimiento de la AEAT o presentar la correspondiente denuncia ante el juzgado competente territorialmente (tal delito fiscal no sería competencia de la Audiencia Nacional); sin que corresponda a este instructor deducir testimonio, pues como se ha dicho, de lo actuado no resulta acreditado».

Y en el auto de la Sala confirmando esta apreciación del Instructor, se deja a salvo incluso la persecución del delito fiscal. Este es su razonamiento:

«(...) la tesis del Ministerio Fiscal acerca de la existencia de indicios sobre la comisión de un delito de fraude fiscal no parece confirmada, ya que, como mantiene el Instructor, al no acreditarse la existencia de sobornos a autoridades y funcionarios, difícilmente puede construirse la tesis de la perpetración de un delito contra la Hacienda Pública por supuesta existencia de pagos ficticios mediante prestación de servicios inexistentes. En todo caso, al tratarse de una modalidad delictiva independiente y no formar parte del elenco tipológico competencial de la Audiencia Nacional, nada impide al Ministerio fiscal interponer la querrela o denuncia que tenga por conveniente si estima que dicho delito pudiera haberse perpetrado, lo que en estas actuaciones no consta.

Así pues, descartada la comisión del delito corrupción en las transacciones comerciales internacionales, no tenía sentido evaluar los posibles delitos que derivaran de aquél.

Ahora bien, sentado que no existen indicios suficientes para considerar cometido el delito corrupción en las transacciones comerciales internacionales, ello no quiere decir que se haya considerado probado que los gastos controvertidos corresponden a operaciones reales generadoras de gastos correlacionados con los ingresos. Es decir, los autos no concluyen que los gastos sean deducibles, solamente dicen que no hay pruebas de que haya habido sobornos, en el sentido del artículo 445 del Código Penal ».

Con todo, al basarse lo decidido por el orden penal, desde la perspectiva de enjuiciamiento que le es propia, en la falta de demostración de los hechos investigados, no se produce oposición alguna con lo decidido por la Inspección primero y por el órgano de revisión después, y ahora por nosotros, derivada de la aplicación de criterios informadoras del reparto de competencias ( SSTC 158/1985, 70/1989 y 116/1989).

De las declaraciones contenidas en los autos, parcialmente transcritas, resulta obvio y nada problemático que se archiva la causa al entender que no quedaba acreditado que los pagos efectuados al amparo de los contratos examinados celebrados con determinadas entidades locales de Angola hayan dado lugar a la comisión del delito de corrupción en las transacciones comerciales internacionales ( artículo 445 bis del Código Penal), por cuya razón se archiva la causa por el delito principal denunciado y consecuentemente por los eventuales delitos conexos de blanqueo, falsedad y de defraudación, sin entrar, desde luego, en la justificación y realidad de los gastos facturados.

En garantía de esta conclusión sobre el alcance de las actuaciones penales al ámbito de las decisiones de la Administración Tributaria posteriores, parece oportuno traer a colación la jurisprudencia citada por el TEAC en su resolución y por el Abogado del Estado en su escrito de contestación [ STS 29 de octubre de 2012 (casación 3781/2009 y 20 de noviembre de 2014, (casación 3850/2012)].

En efecto, la jurisprudencia admite la posibilidad de calificación diferente por la Administración Tributaria de hechos imputados en el orden penal como delitos contra la Hacienda Pública y de los que el acusado es absuelto por sentencia, como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes, con el razonamiento de que lo único que ha de respetarse, en base al principio ne bis in ídem, es la prohibición de dos sanciones, no la de dos pronunciamientos sobre los mismos hechos. Se admite en definitiva que sobre la base de una previa sentencia penal absolutoria del delito contra la Hacienda Pública las mismas operaciones puedan ser calificadas por la Administración Tributaria de manera diferente de los hechos como consecuencia de la aplicación de normas diferentes.

Recapitulando, el auto de archivo de las diligencias penales tramitadas en sede de la Audiencia Nacional no se pronuncia sobre las cuestiones de fondo referidas a los contratos celebrados por la recurrente y, por consiguiente, no constituye obstáculo a la regularización fiscal, pudiendo afirmarse que, en cualquier caso, la

Administración estaría facultada para calificar las operaciones de manera diferente a la realizada en una decisión del orden penal.

**Noveno.** *Sobre la deducibilidad de los gastos por prestación de servicios que han sido cuestionados por la Inspección*

Los gastos correspondientes a la prestación de servicios que la Inspección ha cuestionado y ha considerado no deducibles derivan de los siguientes contratos:

- (i) Proyecto de suministro de equipos de la brigada móvil de rehabilitación de carreteras secundarias y terciarias de la provincia de Kunene.
- (ii) Proyecto de construcción de los puentes en el itinerario Saurimo/Dala/Muconda/Luau y Quibala/puente sobre el río Keve.
- (iii) Proyecto de reconstrucción y/o rehabilitación de las calles de la ciudad de Luanda.
- (iv) Proyecto de suministro de brigada móvil para la rehabilitación de calles secundarias y terciarias de la zona central de la provincia de Huambo.
- (v) Proyecto relativo al contrato de suministro de brigada móvil para la rehabilitación de las calles secundarias y terciarias de las zonas 1ª, 2ª, 3ª y 4ª de la provincia de Huambo.

Analizaremos cada uno de estos gastos en los siguientes fundamentos jurídicos.

**Décimo.** *(i) Proyecto de suministro de equipos de la brigada móvil de rehabilitación de carreteras secundarias y terciarias de la provincia de Kunene*

La valoración de los gastos derivados de este contrato se contiene en las pp. 26 y siguientes del acuerdo de liquidación.

Los proveedores respecto de los que se suscita la controversia en el presente caso son, por una parte, Boula Serviços de Consultoria, LDA (en adelante, Boula) y, por otra, Mombaka Sociedade de Empreendimentos, LDA (en adelante, Mombaka).

La Inspección, en síntesis y con carácter general, niega la deducibilidad de los gastos correspondientes a los servicios facturados por ambas sociedades por estimar, en síntesis, que no se ha aportado por el contribuyente ninguna justificación adicional de los conceptos facturados en orden a acreditar su realidad, se desconoce a qué servicios concretos corresponden y tampoco se ha acreditado su correlación con los ingresos del ejercicio ni su obligatoriedad y necesidad, debiendo calificarse en consecuencia como liberalidades (pp. 113 y 114 del acuerdo de liquidación).

Más concretamente, respecto de Boula, en las pp. 31 y 32 del acuerdo de liquidación se detallan las razones por las que no se admite la deducibilidad de los gastos derivados de este proveedor que allí se especifican.

La resolución impugnada confirma el criterio de la Inspección al no estimar acreditada la realidad de los servicios prestados, de un lado, por razón del concepto genérico que figura en la factura y, de otro, porque los presuntos servicios prestados según el contrato prestado vendrían referidos a supervisar la entrega de los equipos y vehículos pactados con el gobierno de la provincia de Kunene en tanto que según el contrato suscrito entre CCL Peninsular, S.A. (después CEDDEX) con el citado gobierno dichos servicios no serían necesarios pues las condiciones pactadas de suministro serían CIP y el puerto de destino Ondjiva, lo que implica que el precio incluiría el suministro de los equipos en dicho puerto con flete pagado y seguro cubierto, siendo a cargo del gobierno de Kunene la descarga y el despacho aduanero de los equipos, la obtención de las licencias de importación el pago de los impuestos aplicables. Concluyendo en tal sentido tal resolución impugnada que " la obligación de CCL Peninsular S.A., según contrato, acababa con poner los efectos a disposición del comprador en el puerto de Angola" (p. 126 de la resolución impugnada).

La recurrente aduce tres argumentos: lo declarado al respecto de la realidad de este contrato y la necesidad de los gastos derivados del mismo por los órganos de la jurisdicción penal, que las obligaciones de CCL Peninsular no terminaban con la puesta a disposición de los materiales sino que incluían servicios de montaje y formación del personal local y que, dado que los proyectos fueron efectivamente ejecutados, alguien tuvo que encargarse de tales servicios.

Respecto a lo primero cabe señalar que, como se recoge tanto en el acuerdo de liquidación (p. 60) como en la resolución impugnada (p. 126), las resoluciones del orden jurisdiccional penal que se invocan por la entidad recurrente hacen referencia a un contrato fechado el 1 de julio de 2006, por lo que las facturas aquí controvertidas amparadas en el contrato de arrendamiento de servicios y subcontratación suscrito entre Boula y CEDDEX Construcciones, Ingeniera y Proyectos, S.A. en fecha de 10 de diciembre de 2007 y los servicios a que las mismas se refieren son distintos a los allí contemplados.

En cuanto a lo segundo y tercero debemos subrayar el hecho que se recoge en la p. 31 del acuerdo de liquidación de que, durante las actuaciones inspectoras, se requirió al contribuyente para que aportara la correspondiente justificación documental de los trabajos de asistencia técnica subcontratados así como de los servicios de asesoramiento puntual en el país de destino prestados por Boula, sin que aquel aportara ningún tipo de documentación al respecto.

Presupuesto lo anterior y valorando todos los datos que se recogen en el acuerdo de liquidación a propósito de estos gastos, las genéricas e hipotéticas afirmaciones de que las condiciones del contrato incluían obligaciones adicionales a las de entrega de los equipos en puerto o que alguien debió hacerse cargo de la efectiva prestación de los servicios no se reputan suficientes para desvirtuar la valoración administrativa de estos gastos que se recoge tanto en el acuerdo de liquidación como en la resolución impugnada.

Por lo que se refiere a Mombaka, en las pp. 28 y siguientes del acuerdo de liquidación se detallan las razones por las que no se admite la deducibilidad de los gastos derivados de este proveedor que allí se especifican.

La resolución impugnada confirma el criterio de la Inspección al considerar que las facturas aportadas contenían una descripción genérica y no detallada de los concretos servicios o prestaciones que supuestamente documentarían las mismas y respecto de los cuales la recurrente reconocía no disponer de más documentación o justificantes. Aparte, alguna de las facturas incluía como concepto facturado uno que no se correspondía con el detalle del contrato marco aportado, no hacía tampoco mención al mismo y resultaba discrepante con las explicaciones ofrecidas por la propia entidad. Por último, se estimaba que los supuestos servicios redundarían en beneficio de todas las empresas del Grupo Eurofinsa o incluso de entidades bancarias, lo que permitía cuestionar que el destinatario del servicio o el beneficiado por el mismo fuera la recurrente (pp. 122 y siguientes de la resolución impugnada).

La parte recurrente aduce en la demanda que los servicios se prestaron realmente si bien la gran mayoría de los acuerdos se negociaba de manera verbal y que los servicios prestados por esta concreta compañía, y en particular por su presidente D. Alexander, era tan relevante e importante para la consecución con éxito de los proyectos llevados a cabo por el Grupo Eurofinsa en Angola que prácticamente intervino en todos los contratos obtenidos con el gobierno angoleño.

Pues bien, en este punto hemos de coincidir nuevamente con el criterio administrativo que se refleja en el acuerdo de liquidación y se confirma en la resolución impugnada.

Falta parte de la documentación contractual (desconociéndose si el contrato suscrito por la entidad recurrente con el gobierno de la provincia de Kunene formaba parte o no del listado de proyectos incluido en el Anexo I del denominado contrato marco), el contribuyente no ha aportado documentación acreditativa de los servicios facturados a pesar de haber sido requerido al efecto por la Inspección y, por último, el contrato marco que ampararía los servicios facturados parece corresponderse con la planificación y puesta en marcha de nuevos proyectos antes que con la ejecución de proyectos en curso y casi en fase de finalización, por lo que resulta difícilmente invocable como cobertura de los servicios facturados al amparo del contrato controvertido (pp. 28 y siguientes del acuerdo de liquidación).

Los argumentos de la recurrente no resultan suficientes para desvirtuar la apreciación de que no se ha justificado la realidad de los servicios facturados. Se trata de afirmaciones genéricas (acuerdos verbales, relevancia de la actividad desarrollada por D. Alexander, etc.) que no logran llenar el vacío probatorio detectado razonada y razonablemente por la Inspección respecto de estos concretos gastos.

Sin una explicación y una justificación satisfactorias de la realidad, contenido y alcance de los concretos servicios a que obedecían las facturas en cuestión, no cabe admitir su deducibilidad como gasto.

Y esto es precisamente lo que falta en el presente caso, pues las alegaciones de la recurrente servirían por su generalidad para admitir la deducibilidad de casi cualquier tipo de gasto, hipótesis que no cabe admitir según el estándar de acreditación normalmente aplicado en este concreto ámbito.

Haremos, por último, dos consideraciones adicionales.

La primera, presumiendo que la situación de Angola es sustancialmente la misma en todos los casos considerados, consiste en constatar que no se explica por la entidad recurrente qué especiales circunstancias concurrían en relación a estos gastos que lo diferenciaban de otros en los que la Administración tributaria ha admitido plenamente su deducibilidad y en los que, por tanto, la entidad recurrente sí ha sido capaz de justificar su procedencia a tal efecto conforme al estándar de prueba normalmente exigible.

Pues conviene recordar, en tal sentido, lo declarado en la demanda respecto a que el montante global de los proyectos ejecutados por la recurrente en Angola que son objeto de análisis en el presente recurso ascendieron a 240.612.991,56 euros, para ello debió incurrir en gastos por contratación de proveedores por importe de 197.138.631,28 euros y de ellos la Administración tributaria ha discutido la deducibilidad de 18.837.483,43 euros (p. 139 de la demanda).

La segunda consideración que procede efectuar se refiere a la prueba pericial aportada por la recurrente para tratar de justificar la procedencia de estos gastos, elaborada por D. Bartolomé y D. Benedicto (con la titulación, cualificación y experiencia profesional que se detalla en la p. 3 del citado informe).

El núcleo de la referida prueba pericial atañe fundamentalmente a dos cuestiones: por una parte, el contexto socioeconómico de Angola en los períodos objeto de comprobación y la necesidad de contar con asistencia local para poder desarrollar con éxito los proyectos a ejecutar por los inversores españoles en dicho país (pp. 13 y siguientes del informe) y, por otra, la normalidad de la rentabilidad obtenida por la compañía respecto de otros comparables en el caso de admitir la deducibilidad de los gastos correspondientes a los proveedores que han sido cuestionados por la Administración y, por el contrario, la existencia de una rentabilidad fuera de mercado en caso de no admitirla (pp. 22 y siguientes del informe).

Aparte de lo ya declarado respecto de la primera y sin necesidad de valorar la pertinencia de los cálculos efectuados por los peritos respecto de la segunda cuestión, hemos de señalar que estamos ante una serie de circunstancias absolutamente periféricas respecto de aquello que se pretende acreditar y que se revelan por ello insuficientes para justificar la deducibilidad de los gastos controvertidos.

De admitirse la validez de este procedimiento, las exigencias legal y jurisprudencialmente establecidas en relación a la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades quedarían completamente diluidas, hipótesis que no puede ser aceptada por la Sala.

Estas dos consideraciones se deben proyectar también sobre los restantes gastos considerados en los fundamentos jurídicos siguientes, si bien no se reproducirán en cada uno de ellos a fin de no ser reiterativos.

El motivo se desestima en este punto.

**Undécimo.** (ii) *Proyecto de reconstrucción de los puentes en el itinerario Saurimo/Dala/Muconda/Luau y Quibala/puente sobre el río Keve*

La valoración de los gastos derivados de este contrato se contiene en las pp. 33 y siguientes del acuerdo de liquidación.

Los proveedores respecto de los que se suscita la controversia en el presente caso son Kajoca Comercio Geral Import-Export, LDA (en adelante, Kajoca), Mombaka y Dino, LLC (en adelante, Dino).

La Inspección, en síntesis y con carácter general, niega la deducibilidad de los gastos correspondientes a los servicios facturados por ambas sociedades por estimar, en síntesis, que no se ha aportado por el contribuyente ninguna justificación adicional de los conceptos facturados en orden a acreditar su realidad, se desconoce a qué servicios concretos corresponden y tampoco se ha acreditado su correlación con los ingresos del ejercicio ni su obligatoriedad y necesidad, debiendo calificarse en consecuencia como liberalidades (pp. 113 y 114 del acuerdo de liquidación).

Más concretamente, respecto de Kajoca, en las pp. 34 y siguientes del acuerdo de liquidación se detallan las razones por las que no se admite la deducibilidad de los gastos derivados de este proveedor que allí se especifican.

La resolución impugnada confirma el criterio de la Inspección y niega que los gastos correspondientes a este proveedor tengan la condición de deducibles, en síntesis, por no acreditar las facturas aportadas la fecha ni el lugar en que los servicios se prestaron, por el contraste entre la parquedad de estas facturas y los requisitos que la entidad demanda a otros proveedores, por el hecho de que el contribuyente no pueda acreditar la correlación entre los trabajos realizados por otras empresas y los ingresos obtenidos en 2008 y 2009 y, en general, por el incumplimiento del deber del contribuyente de acreditar la realidad de las operaciones que documentan las facturas que sirven de soporte al correspondiente gasto cuya deducción se pretende (pp. 134 y siguientes de la resolución impugnada).

La demanda, para defender la deducibilidad de estos gastos, alude a los hechos declarados probados en las resoluciones del orden penal, a que las obligaciones de CCL Peninsular no terminaban con la puesta a disposición de los materiales sino que incluían servicios de montaje y formación del personal local y que, dado que los proyectos fueron efectivamente ejecutados, alguien tuvo que encargarse de tales servicios.

Respecto a lo primero nos remitimos a lo declarado en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia.

En cuanto a lo segundo y tercero debemos subrayar el hecho que se recoge en la p. 35 del acuerdo de liquidación de que, durante las actuaciones inspectoras, se requirió al contribuyente para que aportara la correspondiente justificación documental de servicios referidos en la cláusula primera del contrato, sin que aquel aportara ningún tipo de documentación al respecto.

Singular relevancia cabe atribuir en la valoración de este gasto, además, a que algunas de las facturas (las de mayor importe) incluyeran como concepto "certificación de obra INEA Puentes (Angola)". Como destaca el acuerdo de liquidación a propósito de estas facturas, en su p 37:

"Al respecto, es importante señalar que CCL PENINSULAR SA firmó, el ocho de noviembre de 2007, un contrato con la sociedad portuguesa CONDURIL CONSTRUCTORA DURIENSE SA para la realización de obras relacionadas con el contrato 104/INEA, por un valor estimado de 44 528 781,27\$ siendo designada en el mismo como subcontratista

Por tanto, si las obras se subcontratan con CONDURIL, CONSTRUCTORA DURIENSE SA y el Contrato aportado celebrado con KAJOCA se refiere a prestación de servicios de gestión y asesoramiento, las facturas recibidas de dicha entidad relativas a certificaciones de obra, no parecen tener cabida ni estar relacionadas con el CONTRATO DE EMPREITADA INEA-2006 (denominado por CEDDEX Contrato nº 104) celebrado entre el INEA - INSTITUTO DE ESTRADAS DE ANGOLA y CCL PENINSULAR, S.A. de fecha 21 de noviembre de 2006".

Presupuesto lo anterior y valorando todos los datos que se recogen en el acuerdo de liquidación a propósito de estos gastos, las genéricas e hipotéticas afirmaciones de que las condiciones del contrato incluían obligaciones adicionales a las de entrega de los equipos en puerto o que alguien debió hacerse cargo de la efectiva prestación de los servicios no se reputan suficientes para desvirtuar la valoración administrativa de estos gastos que se recoge tanto en el acuerdo de liquidación como en la resolución impugnada.

Por lo que se refiere a Mombaka, dado que la propia demanda se remite a lo dicho respecto de este concreto proveedor en relación al contrato analizado en el fundamento jurídico precedente, hemos de reiterar en este punto la valoración allí realizada al ser sustancialmente igual la controversia planteada. Se confirma, por ende, la valoración de estos gastos que se recoge en las pp. 37 y siguientes del acuerdo de liquidación y en las pp. 123 y ss. de la resolución impugnada.

En cuanto a Dino, en las pp. 38 y siguientes del acuerdo de liquidación se detallan las razones por las que no se admite la deducibilidad de los gastos derivados de este proveedor que allí se especifican.

La Inspección niega que los gastos correspondientes a este proveedor tengan la condición de deducibles, fundamentalmente, por la discrepancia advertida en que el contrato de consultoría tuviera por fecha el 19 de septiembre de 2007 y su objeto fuera la prestación de los servicios que fueran necesarios para que CCL participara en la licitación de referencia en condiciones de máxima competencia, realizando una oferta adecuada, y hablara de la " eventual adjudicación" en tanto que el contrato de referencia suscrito entre CCL y el INEA ("Proyecto de reconstrucción de los puentes en el itinerario Saurimo/Dala/Muconda/Luau y Quibala/puente sobre el río Keve") tuviera por fecha el 21 de noviembre de 2006. Discrepancia que se resume, en el acuerdo de liquidación, en la conclusión siguiente: " lo que significa que el Proyecto 104 ya había sido adjudicado a CCL PENINSULAR SA cuando se firmó el Contrato de servicios de consultoría entre CCL Peninsular y DINO, por lo que dicho Contrato y las operaciones derivadas del mismo no pueden referirse al Contrato suscrito entre CCL PENINSULAR SA y el INEA INSTITUTO DE ESTRADAS DE ANGOLA para la reconstrucción de puentes en los itinerarios de Saurimo / Dala / Muconda / Luau e Quibala Ponte sobre el rio Keve (Proyecto 104)".

La resolución impugnada avala el criterio de la Inspección (p. 126 y siguientes).

La demandante se opone a lo anterior aduciendo el ambiente de posguerra que se vivía en Angola en esos años y que hacía que muchos acuerdos fueran verbales y solo después se plasmaran por escrito, que las negociaciones se llevaran de forma paralela y que para la obtención de esos contratos fuera necesaria la intervención de entidades o contratistas locales con los que se procedía en la forma contractual descrita (primero acuerdo verbal y solo después contrato escrito) y que los pagos hechos a esta sociedad se entienden efectuados en el marco de los acuerdos suscritos entre el Grupo Eurofinsa y el Grupo Grustan.

Ninguno de los argumentos contenidos en la demanda se reputan de suficiente peso argumental como para desvirtuar la valoración administrativa.

Para admitir que tales argumentos resultan plausibles, aun haciendo abstracción de su acusada generalidad, debería aportarse una explicación satisfactoria de qué circunstancias impedían trasladar al contenido del contrato suscrito el 19 de septiembre de 2007 las prácticas negociales en Angola que ahora se invocan en la demanda, es decir, que el mismo había sido celebrado antes de la adjudicación del contrato de referencia y que los servicios de consultoría llegaron a buen fin con la efectiva adjudicación del contrato a favor de la recurrente.

Esa explicación satisfactoria no se aprecia en los argumentos que la demanda dedica a este punto.

En defecto de la misma, debe estarse a la valoración lógica, razonable y razonada de los hechos acreditados en las actuaciones que se recoge tanto en el acuerdo de liquidación como en la resolución impugnada, debiendo insistir una vez más en que tampoco en este caso el contribuyente aportó la justificación documental de los estudios y gestiones realizados por Dino que le fue requerida por la Inspección (p. 38 del acuerdo de liquidación).

El motivo se desestima en este punto.

#### **Duodécimo.** (iii) *Proyecto de reconstrucción y/o rehabilitación de las calles de la ciudad de Luanda*

La valoración de los gastos derivados de este contrato se contiene en las pp. 40 y siguientes del acuerdo de liquidación.

Los proveedores respecto de los que se suscita la controversia en el presente caso son Kajoca, Mombaka y Dino.

La Inspección, en síntesis y con carácter general, niega la deducibilidad de los gastos correspondientes a los servicios facturados por ambas sociedades por estimar, en síntesis, que no se ha aportado por el contribuyente

ninguna justificación adicional de los conceptos facturados en orden a acreditar su realidad, se desconoce a qué servicios concretos corresponden y tampoco se ha acreditado su correlación con los ingresos del ejercicio ni su obligatoriedad y necesidad, debiendo calificarse en consecuencia como liberalidades (pp. 113 y 114 del acuerdo de liquidación).

Y en particular, las razones por las que no se admiten los concretos gastos facturados por estos proveedores y cuya deducibilidad se pretende por la recurrente se contienen en las pp. 40 y siguientes (respecto de Kajoca), pp. 43 y siguiente (respecto de Mombaka) y pp. 44 y siguientes (respecto de Dino), todas ellas del acuerdo de liquidación.

El Tribunal Económico-Administrativo Central avala el criterio de la Inspección: pp. 134 y siguientes (respecto de Kajoca), pp. 123 y siguientes (respecto de Mombaka) y pp. 126 y siguientes (respecto de Dino), todas ellas de la resolución impugnada.

La demanda se remite, en cuanto a Dino y Kajoca, a lo razonado a propósito de estos proveedores en relación al Proyecto de reconstrucción de los puentes en el itinerario Saurimo/Dala/Muconda/Luau y Quibala/puente sobre el río Keve, por lo que siendo sustancialmente igual la controversia planteada hemos de reiterar en este punto la valoración realizada en el fundamento jurídico precedente.

Lo mismo sucede en relación a Mombaka, dado que la propia demanda se remite a lo dicho respecto de este concreto proveedor en relación al contrato analizado en el fundamento jurídico décimo, también en este punto hemos de reiterar la valoración allí realizada

Se confirma, por tanto, la valoración de todos estos gastos que se recoge en el acuerdo de liquidación y en la resolución impugnada.

El motivo se desestima en este punto.

**Decimotercero.** *(iv) Proyecto de suministro de brigada móvil para la rehabilitación de calles secundarias y terciarias de la zona central de la provincia de Huambo*

La valoración de los gastos derivados de este contrato se contiene en las pp. 46 y siguientes del acuerdo de liquidación.

Los proveedores respecto de los que se suscita la controversia en el presente caso son Elite & Sound Business, LLC (en adelante, Elite) y Mombaka.

La Inspección, en síntesis y con carácter general, niega la deducibilidad de los gastos correspondientes a los servicios facturados por ambas sociedades por estimar, en síntesis, que no se ha aportado por el contribuyente ninguna justificación adicional de los conceptos facturados en orden a acreditar su realidad, se desconoce a qué servicios concretos corresponden y tampoco se ha acreditado su correlación con los ingresos del ejercicio ni su obligatoriedad y necesidad, debiendo calificarse en consecuencia como liberalidades (pp. 113 y 114 del acuerdo de liquidación).

Respecto a Elite, la Inspección niega la deducibilidad de determinados gastos facturados por este proveedor por estimar, fundamentalmente, que no se conoce el detalle de los servicios facturados a pesar de haberse solicitado reiteradamente al contribuyente la aportación de documentación adicional acreditativa de los mismos, no haberse justificado tampoco el mayor importe del contrato y por entender que buena parte de los servicios prestados difícilmente guardarían relación con el proyecto de referencia, pues aquellos atañen a la prestación de servicios en Luanda y Huambo y a apoyos logísticos para su personal y el de sus empresas representadas en tanto que las obligaciones dimanantes de este último para la empresa recurrente acababan con poner los equipos a disposición del gobierno provincial de Huambo en el puerto de Lobito, siendo responsabilidad de dicho gobierno la descarga y el despacho aduanero de los equipos, la obtención de las licencias de importación el pago de los impuestos aplicables. Concluyendo la Inspección, en este sentido, que " a priori y sin otro soporte documental que lo acredite, parece que al menos parte de dicho acuerdo resultaría difícilmente aplicable al contrato suscrito por el obligado tributario con las autoridades angoleñas en vigor en el ejercicio" (pp. 46 y siguientes del acuerdo de liquidación).

El Tribunal Económico-Administrativo Central avala el criterio de la Inspección (pp. 130 y siguientes de la resolución impugnada).

La demanda insiste en que, a pesar de la literalidad del contrato, ha de estarse a la realidad de Angola al tiempo de suscribirse los contratos, a que las condiciones de entrega pactadas se modificaban sobre la marcha, de manera verbal y que los servicios prestados por empresas como Elite resultaba fundamental para la culminación de los contratos pactados con las autoridades angoleñas.

Nuevamente nos encontramos con alegaciones genéricas que no se estiman suficientes per se para desvirtuar el fundado y razonado criterio administrativo acerca de la no deducibilidad de estos gastos.

Admitir la validez de ese tipo de argumentos, sin ninguna corroboración adicional como sucede en este caso y ello a pesar de los requerimientos efectuados por la Inspección para que se aportada la oportuna justificación documental que sirviera de soporte, equivaldría a rebajar más allá de lo admisible los requisitos exigidos para admitir la deducibilidad de un gasto.

Debiendo recordar, en este punto, lo declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 4 de febrero de 2010 (ROJ: SAN 825/2010, FJ 5), confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2013 (ROJ: STS 1746/2013), en el sentido siguiente:

"Sin embargo, dichas declaraciones no dejan de ser unas meras manifestaciones de parte que deben ser valoradas dentro del conjunto de la prueba y sin perder de vista que, tratándose en este supuesto de la deducibilidad fiscal de unos gastos por parte de una entidad española, todo lo concerniente a los pagos por comisiones, asesoramientos técnicos o jurídicos o demás servicios que puedan prestarse en el desarrollo de las actividades exportadoras, máxime cuando para ello se acude a la financiación o ayuda prestada por instituciones crediticias institucionales, deben ajustarse a la más estricta legalidad y exquisita transparencia".

Respecto a Mombaka, dado que la propia demanda se remite a lo dicho respecto de este concreto proveedor en relación al contrato analizado en el fundamento jurídico décimo y que la controversia suscitada es sustancialmente idéntica, también en este punto hemos de reiterar la valoración allí realizada

Se confirma, por tanto, la valoración de estos gastos que se recoge en el acuerdo de liquidación (pp. 52 y siguientes) y en la resolución impugnada (pp. 123 y siguientes).

El motivo se desestima en este punto.

**Decimocuarto.** *(v) Proyecto relativo al contrato de suministro de brigada móvil para la rehabilitación de las calles secundarias y terciarias de las zonas 1ª, 2ª, 3ª y 4ª de la provincia de Huambo*

La valoración de los gastos derivados de este contrato se contiene en las pp. 53 y siguientes del acuerdo de liquidación.

Los proveedores respecto de los que se suscita la controversia en el presente caso son Elite y Mombaka.

La Inspección, en síntesis y con carácter general, niega la deducibilidad de los gastos correspondientes a los servicios facturados por ambas sociedades por estimar, en síntesis, que no se ha aportado por el contribuyente ninguna justificación adicional de los conceptos facturados en orden a acreditar su realidad, se desconoce a qué servicios concretos corresponden y tampoco se ha acreditado su correlación con los ingresos del ejercicio ni su obligatoriedad y necesidad, debiendo calificarse en consecuencia como liberalidades (pp. 113 y 114 del acuerdo de liquidación).

Y en particular, las razones por las que no se admiten los concretos gastos facturados por estos proveedores y cuya deducibilidad se pretende por la recurrente se contienen en las pp. 54 y siguientes (respecto de Elite) y pp. 54 y siguientes (respecto de Mombaka), todas ellas del acuerdo de liquidación.

El Tribunal Económico-Administrativo Central avala el criterio de la Inspección: pp. 123 y siguientes (respecto de Mombaka) y 130 y siguientes (respecto de Elite), todas ellas de la resolución impugnada.

La demanda se remite a lo razonado a propósito de estos proveedores en relación a los proyectos analizados en los fundamentos precedentes, por lo que siendo sustancialmente igual la controversia que se plantea hemos de reiterar en este punto la valoración anteriormente realizada.

Se confirma, por ende, la valoración de todos estos gastos que se recoge en el acuerdo de liquidación y en la resolución impugnada.

El motivo se desestima en este punto.

**Decimoquinto.** *Sobre los otros ajustes*

Bajo esta rúbrica en la demanda se cuestiona la legalidad de los tres siguientes ajustes:

(i) Improcedencia del ajuste positivo por importe de 13.852.583,48 euros en el ejercicio 2009 derivado de la fusión por absorción de la entidad Tecnofina de Proyectos, S.L.

(ii) Procedencia de la deducción del deterioro de las aeronaves.

(iii) Regularización íntegra por la Inspección respecto a la eliminación del ajuste positivo practicado en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 por la revalorización registrada directamente en el patrimonio neto en los activos financieros disponibles para la venta.

Analizaremos cada uno de estos ajustes en los siguientes fundamentos jurídicos.

**Decimosexto.** *(i) Sobre la improcedencia del ajuste positivo por importe de 13.852.583,48 euros en el ejercicio 2009 derivado de la fusión por absorción de la entidad Tecnofina de Proyectos, S.L.*

El ajuste en cuestión se analiza en las pp. 6 a 15 y 91 a 103 del acuerdo de liquidación.

La resolución impugnada lo analiza en su fundamento jurídico octavo (pp. 139 y siguientes).

Los hechos sobre los que se proyecta este ajuste se pueden sintetizar, siguiendo lo declarado en la p. 140 de la resolución impugnada, de la siguiente forma:

"No es cuestión controvertida que CEDDEX (absorbente) llevó a efecto en 2009 una operación Fusión por absorción de la Entidad TECNOFINA DE PROYECTOS SL (absorbida) acogida al régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS (artículos 83 a 96, ambos inclusive).

No es cuestión controvertida que CEDDEX (absorbente) contabilizó en 2008, de un lado, la adquisición del patrimonio (activos y pasivos) de la Entidad TECNOFINA DE PROYECTOS SL (absorbida) por sus valores contables (asiento 1114) y, de otro, la anulación de su participación en aquella (asiento 1117), contabilización que no determinó la inclusión de renta alguna en el resultado contable de la Entidad del que se parte para determinar la base imponible, no realizando tampoco la Entidad ajuste extracontable alguno (artículo 10.3 del TRLIS).

Por lo que se refiere a la anulación de su participación en aquella, única cuestión controvertida del expediente, tal anulación se contabilizó del siguiente modo: dando de baja aquella participación por su precio de adquisición (1.719.640,06 euros) con cargo a los Fondos propios recibidos de la Entidad absorbida (Capital social de 15.572.223,54 euros y reservas voluntarias de 3.827.158,28 euros), resultando una diferencia de 17.679.741,76 euros que, como señala la inspección, no se lleva a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino a Reservas voluntarias".

A partir de lo anterior la discrepancia radica en que la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Central estiman que, por aplicación del art. 89.1 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), la no integración en la base imponible de la entidad absorbente de la renta positiva derivada de la anulación de la participación solo procede en la parte que se corresponda con reservas expresas de la entidad transmitente (es decir, la entidad absorbida) y que las únicas reservas expresas son las que figuran en el balance de fusión de Tecnofina de Proyectos, S.L. (absorbida) y en el correspondiente asiento contable (1114 y 1117) por importe de 3.827.158,28 euros.

En cambio, la sociedad recurrente defiende la no integración en la base imponible de renta alguna con motivo de la anulación de su participación en Tecnofina de Proyectos, S.L., sea cual sea su origen.

Postura esta última que se sostiene a partir de los siguientes argumentos:

(i) Interpretación de la normativa interna a la luz de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, de igual tenor en este punto que la anterior Directiva 90/434/CEE, a la que sustituye.

(ii) Principio de neutralidad sobre el que se asienta el régimen especial de fusiones.

(iii) Mecanismos para evitar la potencial desimposición de las rentas correspondientes a las reservas generadas por la fusión.

(iv) Aplicación indebida del art. 30 del TRLIS por parte de la Inspección en el momento de la fusión.

(v) Manifestación del efecto distorsionador del criterio aplicado por la Inspección mediante la comparación de operaciones con el mismo trasfondo económico.

Comenzando por el punto (i) de los anteriormente enunciados, la recurrente pone de relieve la discrepancia que se manifiesta entre la norma nacional ( art. 89.1 del TRLIS) y la norma del Derecho de la Unión ( art. 7.1 de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, aplicable *ratione temporis*, en adelante, Directiva 90/434/CEE).

Así, mientras que la norma nacional dispone que en este tipo de supuestos que " no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva derivada de la anulación de la participación, siempre que se corresponda con reservas de la entidad transmitente, ni la renta negativa que se ponga de manifiesto por la misma causa", la norma del Derecho de la Unión no contempla esta última matización y prevé en cambio que " cuando la sociedad beneficiaria posea una participación en el capital de la sociedad transmitente, no podrá aplicarse ningún gravamen sobre la plusvalía obtenida por la sociedad beneficiaria con motivo de la anulación de su participación".

Lo que suscita la cuestión de determinar cómo debe valorarse esa divergencia.

Una posible vía sería la de plantearnos el posible efecto directo del art. 7.1 de la Directiva 90/434/CEE.

No obstante, esta vía no resulta pertinente en la medida en que la presente controversia afecta a una operación de fusión por absorción entre dos sociedades españolas en tanto que el ámbito de la Directiva 90/434/CEE tiene un alcance distinto, según dispone su art. 1, a tenor del cual : "Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva a las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones relativas a sociedades de dos o más Estados miembros".

La anterior constatación no viera el debate porque este se desenvuelve en un contexto más amplio.

Ese contexto viene dado, en primer lugar, por la propia decisión del legislador nacional de asimilar las operaciones internas cubiertas por el ámbito objetivo de la Directiva 90/434/CEE al régimen dispuesto por este instrumento normativo.

Así vino a proclamarlo formalmente el Preámbulo de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (en adelante, Ley 29/1991), al declarar (el subrayado es nuestro):

"El Título I tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/C .E.E. del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas; de ahí su relevancia fiscal.

Si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que esta construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras".

Y así vino a reconocerlo después el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de febrero de 2007 (ROJ: STS 1309/2007, FJ 3), en la que se declaró lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Podiera argüirse, todavía, que estas Normas sólo son aplicables cuando entre las Sociedades intervinientes hay alguna de un país comunitario.

Diversas consideraciones se oponen a este razonamiento. En primer término, la Exposición de Motivos de la Ley 29/91, de 16 de Diciembre cuando afirma: "Si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras.". En segundo lugar, el artículo primero de la misma, cuyo contenido es del siguiente tenor: "1. El presente Título establece el régimen fiscal aplicable a las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de valores. 2. Lo dispuesto en este Título será de aplicación, con las condiciones y requisitos establecidos en el mismo, a las operaciones a que se refiere el número anterior, cuando se realicen por entidades residentes en España, o cuando intervengan en ellas entidades residentes en diferentes países.". Por último, la redacción actual del artículo 30.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de Marzo expresamente preve que si la participación no se tiene en el año anterior al reparto del dividendo "... se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año". Finalmente, exigencias ineludibles del principio de igualdad, así como la ósmosis de los principios del Derecho Comunitario en el Derecho interno obligan a que las fusiones internas no obedezcan a condiciones distintas de las exigidas para el Derecho Comunitario".

Significativamente, el art. 10.1 de la Ley 29/1991 no contenía una previsión similar a la que se recogió después en el art. 89.1 del TRLIS, pues aquel precepto disponía en su primer párrafo que:

"Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en más del 25 por 100, no se integrarán en la base imponible de aquella los incrementos y las disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación".

La previsión relativa a que la no integración en la base imponible de la renta positiva derivada de la anulación de la participación operará " siempre que se corresponda con reservas de la entidad transmitente" se introdujo en el art. 103.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Ley 43/1995), que derogó el Título I de la Ley 29/1991 en el que estaba incluido el referido art. 10.1 (Disposición Derogatoria única, apartado 1, 27 de la Ley 43/1995).

Y esa previsión se mantuvo, como hemos visto, en el art. 89.1 del TRLIS, que es la norma de aplicación al presente caso.

Para concluir con la evolución legislativa hemos de hacer mención al art. 82.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Ley 27/2014), que dispone lo siguiente en su primer inciso:

"Cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación".

Se retorna así a una redacción similar a la originaria, lo que se explica en el Preámbulo por razón precisamente de la búsqueda de una rigurosa compatibilidad con el Derecho de la Unión, afirmando al efecto lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Adicionalmente a la ya comentada necesaria revisión global de la norma aplicable al Impuesto sobre Sociedades, deben añadirse otros objetivos claros que han inspirado esta reforma, destacándose como principales los siguientes: (...)

d) Adaptación de la norma al derecho comunitario. El entorno comunitario constituye, hoy en día, un elemento indispensable a tener en cuenta en cualquier reforma del sistema tributario español. En este sentido, dentro de las medidas que buscan esta adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, de manera que esta Ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales. Igualmente, las modificaciones realizadas en los regímenes especiales de consolidación fiscal y reestructuraciones pretenden, entre otros objetivos, favorecer el cumplimiento de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario. En definitiva, esta Ley procura ser especialmente rigurosa desde la perspectiva de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario".

Pues bien, en este contexto, se impone una interpretación de la norma nacional conforme al Derecho de la Unión por exigirlo así prima facie esa decidida vocación de asimilación de la legislación interna al régimen comunitario de aplicación en la materia que ahora estamos examinando, vocación que ha sido reiteradamente declarada por nuestro legislador, que ha sido confirmada y ratificada por el Tribunal Supremo y que la propia Administración tributaria admite como indiscutida en el acuerdo de liquidación.

De tal modo que la mención del art. 89.1 del TRLIS relativa a que la no integración en la base imponible de la renta positiva derivada de la anulación de la participación operará " siempre que se corresponda con reservas de la entidad transmitente" habrá de interpretarse como una suerte de especificación y no bajo la égida del principio *inclusio unius exclusio alterius*.

En consecuencia, así interpretada, la norma contenida en el art. 89.1 del TRLIS conduce al mismo resultado práctico que la redacción actualmente vigente contenida en el art. 82.1 de la Ley 27/2014, es decir, en el sentido de que no se integrará en la base imponible de la sociedad absorbente la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente o absorbida.

Así se alcanza una interpretación del art. 89.1 del TRLIS alineada y acorde a lo dispuesto en el art. 7.1 de la Directiva 90/434/CEE, por una parte, y sin que para ello sea preciso efectuar una interpretación contra legem de la norma nacional, por otra.

Al mismo resultado conduce la interpretación finalista de la norma pues ese resultado hermenéutico es el que mejor responde a las exigencias del principio de neutralidad, auténtica clave de bóveda del régimen fiscal especial que estamos considerando.

El motivo se estima, sin necesidad por ello de examinar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes a propósito de esta cuestión.

### **Decimoséptimo.** *Sobre la procedencia de la deducción del deterioro de las aeronaves*

El ajuste en cuestión se analiza en las pp. 15 a 25 y 103 a 108 del acuerdo de liquidación.

La resolución impugnada lo analiza en su fundamento jurídico sexto (pp. 82 y siguientes).

Sintéticamente expuesto y siguiendo al efecto lo declarado en las pp. 82 y 83 de la resolución impugnada, el núcleo de la controversia se refiere:

"...al gasto contable por razón de pérdidas por deterioro de determinados elementos del inmovilizado material (aeronaves) regularizado por la Inspección en los períodos de 2008 y 2009 por importes respectivos de 10.832.919,29 € y de 4.318.653,03 € al considerar no justificado por excesivo, conforme al informe de valoración emitido por perito de la administración, el importe contabilizado por la entidad, amparado por esta en informe de valoración emitido en lengua inglesa por la Entidad Suiza Mercury Aero GmbH".

La resolución impugnada confirma el criterio de la Inspección y concluye que " está debidamente motivado por parte del perito de la Administración el valor razonable de las aeronaves (elementos de inmovilizado material), determinante del valor recuperable motivador de la pérdida por deterioro contabilizada como gasto y cuya deducibilidad fiscal es admitida en los importes minorados que derivan del valor razonable justificado", añadiendo además como argumento la vinculación a los actos propios ya que el contribuyente no ha cuestionado el ajuste

practicado por la Inspección en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 (ajuste extracontable negativo por importe de 6.409.816,53 euros) en coherencia con el que aquí se controvierte (p. 91 de la resolución impugnada).

La demanda cuestiona esa conclusión y razona al efecto, en síntesis, que Mercury Aero GmbH es una entidad que cuenta con gran experiencia en el ámbito de la consultoría de la aviación, que las valoraciones efectuadas por dicha entidad se adecúan a la realidad al haber tenido en cuenta el estado del mercado en cada momento y ponderado tanto las mejoras como los defectos concretos de cada una de las aeronaves, que la valoración realizada por la ONIF resulta improcedente tanto por falta de pericio como por la ausencia de justificación de la fórmula aplicada y de los valores utilizados en su aplicación y que, en contra de lo manifestado por la Inspección, no puede sostenerse que el valor en uso de las aeronaves sea elevado.

La controversia, por tanto, se ciñe al aspecto probatorio y, más concretamente, al peso relativo que en la valoración del deterioro de las aeronaves cabe atribuir a cada uno de los informes, el aportado por el contribuyente y el elaborado por el perito de la Administración.

Pues bien, respecto a la falta de pericia, como lo denomina la parte recurrente, del autor del informe aportado por la Administración tributaria, no pueden compartirse las alegaciones de la demanda a este respecto. El referido informe ha sido elaborado por D. Olegario, en quien concurre la doble condición de Inspector de Hacienda del Estado y de Ingeniero Superior Aeronáutico (p. 1 del informe), por lo que compartimos la opinión que se refleja en la p. 106 del acuerdo de liquidación: " su idoneidad para la elaboración del informe es objetivamente clara, a pesar de la opinión del obligado tributario". Idoneidad que se pone de manifiesto con la mera lectura del citado informe, en el que resulta manifiesta la capacidad y el dominio profesional de su autor sobre el objeto de la pericia, al margen de cuál sea la concreta valoración de aquel y de su ponderación relativa respecto al informe pericial aportado por el contribuyente.

Por otra parte, respecto a la eventual parcialidad del autor del informe, nos remitimos a lo razonado al efecto en la resolución impugnada (pp. 86 y siguientes), añadiendo que la objetividad de su actuación resulta además del propio contenido de su informe, pues utiliza una metodología y unos datos que son verificables y contrastables y respecto de los cuales la recurrente ha podido alegar y probar cuanto a su derecho convenía.

En cuanto al fondo de la valoración probatoria, hemos de atender a dos aspectos.

El primero que esa valoración ya resulta condicionada por el hecho de que el contribuyente no ha aportado justificación del valor en uso de las aeronaves y que este es un elemento clave para el cálculo del deterioro pues, como se refleja en la p. 83 de la resolución impugnada, " la pérdida por deterioro de elementos del inmovilizado material se contabilizará cuando el valor contable del inmovilizado supere a su valor recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. De tal modo que si cualquiera de los dos importes es superior al valor contable, se considerará que no existe deterioro".

No obstante, como también se indica en la propia resolución (p. 84), la Inspección ha procedido a ponderar el informe pericial aportado el contribuyente para la comprobación del citado gasto.

En este contexto, el segundo de los aspectos mencionados es que el informe de la Administración opera a modo de contrainforme del anterior, poniendo de manifiesto los puntos del mismo que no pueden aceptarse, sea respecto de la validez de la metodología utilizada (como se explica en la p. 4 del informe: " se determinará la solvencia de los datos utilizados, la consistencia del método utilizado y el procedimiento realizado para su valoración y finalmente la validez de los resultados contabilizados"), sea respecto de la valoración individualizada de cada una de las aeronaves.

A juicio de la Sala la prueba pericial realizada por la Administración reviste un valor probatorio superior en comparación con informe pericial aportado por el contribuyente pues pone de manifiesto las deficiencias, lagunas e inconsistencias de este último y lo hace, además, de modo razonado y razonable, evidenciado las razones por las que la valoración de las aeronaves que resulta del mismo no puede aceptarse al estar basada en una metodología inválida (" adolecer de importantes omisiones y defectos metodológicos de envergadura que impiden una seria valoración científica, técnica y objetiva", como se señala en la p. 18 del informe) y, subsidiariamente, introduciendo importantes correcciones a dicho resultado estimativo.

En tal sentido, las conclusiones que se recogen en las pp. 17 y 18 del citado informe resultan particularmente ilustrativas de las razones por las que no cabe compartir el resultado valorativo al que conduce el informe pericial aportado el contribuyente y a ellas, como al resto del informe, nos remitimos por razones de economía expositiva.

A título de ejemplo, no obstante, citaremos la conclusión 5ª que se recoge en la p. 17, porque resulta sumamente expresiva de la falta de idoneidad de la metodología utilizada por el perito del contribuyente:

"No se justifica el cambio de ponderación de los defectos (pasan de computarse de 40-60% al 100%) ni de los elemento positivos (pasan de computarse de 40-60% al 20-40%), más allá de aducir un estado de crisis del sector. Ello supone que, tal y como indica la tasación de Mercury Aero GmbH, si el coste de pintar completamente el avión es de 100.000 \$, solamente se va a ver incrementado el valor del mismo en la tasación en 20.000-40.000 \$, lo cual es inadmisibles, pues supone que toda mejora no va a ser valorada por un posible comprador. Evidentemente si el comprador sabe que tiene que pintar la aeronave y que el coste de dicho pintado va a ser de 100.000 \$, incluirá ese coste por complete minorando el precio que está dispuesto a pagar".

La argumentación del perito de la Administración, por último, no resulta desvirtuada por las alegaciones de la recurrente, pues las alegaciones genéricas acerca de la falta de motivación de determinados extremos del mismo (por ejemplo, el coeficiente corrector) no se compadecen con un informe que, como se ha señalado, resulta exhaustivo, razonado y razonable, tanto con carácter general como en relación a este aspecto singular y concreto.

Para admitirse la viabilidad de la crítica de la recurrente en este punto, más allá de esa afirmación genérica, deberían aportarse razones plausibles acerca de la falta de necesidad de un coeficiente corrector, acerca de la incorrección del coeficiente utilizado por el perito de la Administración o acerca de la existencia de uno mejor.

Nada de esto, sin embargo, se aprecia en el presente caso.

Finalmente, los argumentos utilizados por el acuerdo de liquidación basados en la doctrina de los actos propios del contribuyente (consistentes en que el valor en uso de las aeronaves no acreditado por el contribuyente debió ser elevado dado que procedió a adquirir tres en el período comprendido entre el 13 de noviembre de 2007 y el 28 de enero de 2008 y en que otra empresa del Grupo Eurofinsa, Riogesa, S.A., no contabilizara deterioro alguno de la aeronave de su titularidad en los ejercicios 2009 y 2010, pp. 105 y 106 del acuerdo de liquidación) son argumentaciones a mayor abundamiento, que corroboran o refuerzan la valoración probatoria efectuada por la Inspección pero en las que no descansa, de modo exclusivo ni principal, la ratio decidendi del acto de gravamen impugnado.

Lo mismo cabría decir de la argumentación que se contiene en la resolución impugnada respecto a la falta de impugnación por el contribuyente del ajuste correspondiente en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 (p. 91 de la resolución impugnada).

Esa razón decisoria ha de verse en este caso en que el contribuyente no ha sido capaz de justificar, como le correspondía en virtud de las reglas sobre carga de la prueba, el deterioro contable que aplicó a las aeronaves de su titularidad en los períodos objeto de comprobación y que esa falta de justificación resulta evidenciada por el informe pericial de la Administración tributaria.

Afirmaciones con las que, en atención a todo lo anteriormente razonado, la Sala coincide plenamente.

El motivo se desestima.

**Decimoctavo.** *Sobre la regularización íntegra por la Inspección respecto a la eliminación del ajuste positivo practicado en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 por la revalorización registrada directamente en el patrimonio neto en los activos financieros disponibles para la venta*

El ajuste en cuestión se analiza en las pp. 69 y 70 y 115 a 116 del acuerdo de liquidación.

La resolución impugnada lo analiza en su fundamento jurídico noveno (pp. 150 y siguientes).

Para entender qué se discute en este punto conviene señalar que estamos ante una solicitud de rectificación de su autoliquidación que se formuló por el contribuyente en el trámite de alegaciones posteriores al acta de disconformidad en relación a la eliminación del ajuste positivo practicado en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 por la revalorización registrada directamente en el patrimonio neto en los activos financieros disponibles para la venta.

En concreto, como se recoge en la p. 150 de la resolución impugnada, por remisión al acuerdo de liquidación, los hechos relevantes son los siguientes:

"Manifiesta que en el ejercicio 2008 tanto CEDDEX como TECNOFINA Y PROYECTOS TECNICOS INTEGRALES, tenía en su contabilidad unes acciones del BBCH registradas como "Activos Financieros disponibles para la venta". Que como consecuencia del deterioro sufrido en el valor de las mismas, y cumpliéndose los requisitos establecidos en la NRV 9ª apartado 2.6.3, se procedió a registrar el citado deterioro por un importe global de 1.174.307,32 euros. De acuerdo con las normas contables, dicho deterioro se llevó a la cuenta de pérdidas y ganancias y se consideró gasto deducible en el IS.

Como consecuencia de la absorción en el ejercicio 2009 por parte de CEDDEX de las dos entidades anteriormente señaladas, dichos activos pasaron a la contabilidad de CEDDEX. A 31 de diciembre de 2009, las acciones de BSCH recuperaron su valor e incluso se revalorizaron, por lo que, de nuevo, en aplicación de la norma contable señalada, CEDDEX procedió a registrar el incremento de valor como un abono en su patrimonio neto.

Paralelamente, en la declaración del IS, ejercicio 2008, practicó un ajuste extracontable positivo en su base imponible por el importe del deterioro dotado en el ejercicio 2008, 1.174.307,32 euros".

Y el núcleo de la controversia se centra, como declara la p. 151 de la resolución impugnada, en que:

"Considera el interesado que dicho ajuste extracontable positivo no debió practicarse porque se produciría un supuesto de doble imposición en el momento de la enajenación o la baja de las acciones. Manifiesta que el artículo 19.6 TRLIS recoge una regla de imputación temporal que se refiere a los deterioros de valor de elementos

patrimoniales con carácter general, que no resultaría aplicable a nuestro caso concreto. Por al contrario, el artículo 15.1 TRLIS recoge una regla especial aplicable concretamente a los activos financieros disponibles para la venta, de manera que, las variaciones de valor no tendrán efectos fiscales mientras no deben imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias".

Debate que se reitera en la demanda, en que también se alude a otras cuestiones tratadas en el acuerdo de liquidación (p. 115) como, por ejemplo, que el contribuyente no haya aportado pruebas documentales que apoyen las afirmaciones en que se basa o que la pretensión de eliminación del ajuste extracontable positivo practicado por CEDDEX en el ejercicio 2009 se haya planteado fuera del procedimiento de comprobación.

Centrándonos en la cuestión jurídica por el momento, hemos de partir de que estamos básicamente ante un problema de imputación temporal de la reversión del deterioro y que, respecto a "la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro", la norma que resulta de preferente aplicación es la contenida en el art. 19.6 del TRLIS.

Decimos que estamos ante un problema de imputación temporal por cuanto, como afirma la resolución impugnada en su p. 159, el thema decidendi es "si tal reversión ha de tener efectos fiscales en el ejercicio de su devengo (pertinente ajuste extracontable positivo) conforme al ya citado artículo 19.6 TRLIS o, por el contrario, en ejercicios posteriores con motivo de la baja de tales elementos conforme al artículo 15.1 TRLIS".

Siendo así las cosas, conviene subrayar lo declarado en la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2021 (ROJ: STS 1814/2021, FJ 5):

"1) El artículo 19.6 TRLIS -y el 11.6 de la LIS vigente- no es una norma antiabuso, pues su letra y espíritu definen una regla de imputación temporal.

2) Esa regla es clara y no requiere una interpretación distinta de la de su propio texto, en el sentido de que la reversión, como contrarius actus de la depreciación del valor de los elementos patrimoniales, se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. Esto es, define el cuándo de la imputación y, de forma derivada o indirecta, el quién, coincidente con el titular de los bienes al tiempo de la reversión o recuperación".

La recurrente sostiene, en cambio, que la norma que debe ser objeto de preferente aplicación es la contenida en el art. 15.1 del TRLIS, en la que expresamente se indica que las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Considera la Sala que debe ratificarse el criterio de la resolución impugnada en el sentido de que la regla especial aplicable a este tipo de supuestos es la contenida en el art. 19.6 del TRLIS y no la que se recoge en el art. 15.1 del TRLIS.

Esta última norma se inserta en el ámbito de las "Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias" y, en tal sentido, no existe la incompatibilidad entre ambas normas que se alega por la entidad recurrente.

Y no existe tal incompatibilidad por cuanto una cosa son las variaciones de valor originadas por aplicación del valor razonable y otra distinta los deterioros, según lo que resulta de la normativa fiscal y contable que se analiza en las pp. 160 y siguientes de la resolución impugnada, a cuyo contenido nos remitimos por razones de economía expositiva.

En conclusión, no existe contradicción entre los arts. 15.1 y 19.6, ambos del TRLIS, y esta última es la que contiene la regla de imputación temporal aplicable a los supuestos de "reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro", que es precisamente el caso que aquí se examina, como ha apreciado correctamente la Administración tributaria en relación a la solicitud de rectificación de su autoliquidación interesada por el contribuyente en el ámbito de las actuaciones inspectoras.

Por otra parte, también debe rechazarse que se produzca doble imposición alguna pues, como acertadamente se refleja en la p. 116 del acuerdo de liquidación, "no hay doble imposición alguna, ya que en el momento de la transmisión de los activos, el beneficio o pérdida resultante vendrá dado por la diferencia entre el valor de venta y el valor contable, incorporando este último la revalorización producida. El beneficio contable coincidiría con el beneficio fiscal".

El motivo se desestima sin que sea necesario abordar las restantes cuestiones planteadas por las partes a este respecto pues, una vez resuelta la cuestión jurídica en el sentido apuntado, su examen no conduciría en ningún caso a un resultado distinto.

## **Decimonoveno.** *Sobre la improcedencia de las sanciones*

La recurrente cuestiona la legalidad de las sanciones a través de los siguientes argumentos:

- (i) Anulación de las sanciones impuestas por prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.
- (ii) Inexistencia del elemento objetivo.
- (iii) Improcedencia de las sanciones por falta de acreditación del elemento subjetivo de la responsabilidad por infracción tributaria.
- (iv) Falta de acreditación de la existencia de ocultación.
- (v) Concurrencia de interpretación razonable de la norma aplicable y de los hechos para la deducibilidad de los gastos relacionados con los proyectos ejecutados en la República de Angola.

Pues bien, respecto a (i), para descartar la viabilidad de este alegato bastará con remitirnos a lo declarado en los fundamentos jurídicos cuarto a séptimo, en que se ha desestimado la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. No concurre, por tanto, la premisa sobre la que descansa la argumentación de la demanda en este punto.

En cuanto a (ii), la recurrente pretende trasladar al ámbito sancionador las consecuencias derivadas de la impugnación de los ajustes a que alcanza la regularización (en concreto, los gastos relacionados con los contratos en la República de Angola, la operación de fusión por absorción de la entidad Tecnofina y la deducción por el deterioro de las aeronaves).

Consecuentemente con esta posición, la Sala ha de anular la sanción en la parte correspondiente al ajuste que hemos examinado en el fundamento jurídico decimosexto de esta sentencia (" Sobre la improcedencia del ajuste positivo por importe de 13.852.583,48 euros en el ejercicio 2009 derivado de la fusión por absorción de la entidad Tecnofina de Proyectos, S.L."), al ser el único en que ha prosperado la demanda y ha determinado la anulación del ajuste correspondiente.

Circunstancia que debe producir sus efectos también en relación a las sanciones impuestas, al haber quedado privadas de su elemento objetivo en este único y exclusivo extremo. En todo lo demás, el alegato debe ser desestimado.

El motivo se estima en parte en este punto con el contenido y alcance expresados.

Por lo que se refiere a (iii), la recurrente cuestiona que la motivación de la culpabilidad que se contiene en el acuerdo sancionador resulta inadmisibles al efecto pues se basa en los mismos motivos que fundaron la regularización de la situación tributaria del contribuyente de que deriva dicho expediente sancionador, en el mero hecho de no concurrir causa alguna eximente de responsabilidad o en las circunstancias subjetivas de la entidad recurrente.

La resolución sancionadora dedica a la culpabilidad las pp. 76 y siguientes.

A juicio de la Sala, la resolución está debida y suficientemente motivada en el aspecto controvertido.

En tal sentido, trascendiendo la mera constatación de la regularización practicada, la resolución sancionadora analiza las distintas conductas concretas y singulares del contribuyente en que se aprecia la existencia de un comportamiento culpable, sea deduciéndose una serie de gastos relacionados con prestaciones de servicios supuestamente subcontratados y realizados por sociedades extranjeras, en el marco de los contratos celebrados con las autoridades angoleñas, que no ha sido capaz de justificar suficientemente en las circunstancias que se detallan en las pp. 76 y 77, sea aplicándose unas pérdidas por deterioro de unas aeronaves de las que se desconoce su valor en uso y cuyo valor razonable ha tratado de acreditarse por el contribuyente a través de un informe que incurre en irregularidades e incongruencias, sea consignando por error en su declaración del ejercicio 2008 un ajuste al resultado contable por una cuantía superior a la procedente.

Todas estas conductas revelan suficientemente, a juicio de la Sala, el " mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio" a que se refiere la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, por ejemplo, en la sentencia n.º 164/2005, FJ 6.

Aunque prescindamos de algunas fórmulas estereotipadas de que también se sirve la Administración para justificar en el presente caso la existencia de culpabilidad (por ejemplo, respecto la condición o circunstancias personales y subjetivas del sujeto obligado en la pág. 76), existe un núcleo en esa motivación que debe valorarse como suficientemente caracterizado y como procedente a los efectos aquí considerados.

El motivo se desestima en este punto, confirmándose por ello la valoración que a propósito de la motivación de la culpabilidad se contiene en el fundamento jurídico undécimo de la resolución impugnada (en particular, pp. 182 y siguientes).

Respecto a (iv) sostiene la demanda que la ocultación no está justificada precedentemente en el acuerdo sancionador, al basarse solo en el resultado de la regularización y en las circunstancias subjetivas de la compañía, y que en cualquier caso no concurrirían las condiciones para su apreciación que se establecen en el art. 184.2 de la LGT, pues no se ha sustraído ningún tipo de datos al conocimiento de la Administración tributaria.

La resolución sancionadora motiva la existencia de ocultación, en su aplicación al caso concreto, en sus pp. 80 y 81.

La resolución impugnada dedica a esta cuestión sus pp. 190 y siguientes, en las que en esencia se viene a confirmar el criterio administrativo objeto de revisión por estimar que " la entidad ha presentado declaraciones del IS 2008 y 2009 incluyendo hechos u operaciones inexistentes, calificativo este que debe predicarse precisamente de aquellos gastos por "trabajos realizados por otras empresas" contabilizados como contrapartidas de pasivos no acreditados, lo que lleva intrínseca la ocultación puesto que lo pretendido es fingir este gasto supuestamente correlacionado con los ingresos, de cuantía nada desdeñable, y ocultar una realidad: la eral base imponible o renta obtenida por la entidad" (p. 194).

El criterio interpretativo del Tribunal Económico-Administrativo Central coincide con el manifestado en precedentes sentencias de esta Sala y Sección, pudiendo citar a título de ejemplo la sentencia de 5 de noviembre de 2020 (ROJ: SAN 3745/2020, FJ 6), en que se declaró lo siguiente:

"En cuanto a las facturas de GARMI, consta que la contribuyente no aportó documento alguno que acreditar la realidad de los servicios recibidos, de hecho, la recurrente admitió que " no llegaron a formalizar contrato"; que no se materializaron "informes ni dictámenes" y que solo se dieron " opiniones y criterios" -pp. 6 y 7 del acta de disconformidad-. No es un problema de prueba de presunciones, sino de falta absoluta de prueba de justificación de los gastos, por lo que, según nuestro criterio, la conducta es claramente sancionable. Siendo claro que concurre la agravante de ocultación, al haberse deducido como gasto " el importe de las facturas...por servicios no acreditados", es decir, por operaciones inexistentes - art 184.2 LGT -".

Dado que la resolución sancionadora responde a estos mismos parámetros al justificar la existencia de ocultación en el presente caso, tampoco merece favorable acogida la argumentación de la demanda relativa a la improcedencia de la motivación.

El motivo se desestima en este punto.

Finalmente, en cuanto a (v), sostiene la recurrente que su actuación en relación a los gastos relacionados con los proyectos ejecutados en la República de Angola resulta amparada por una interpretación razonable de la norma a los efectos del art. 179.2.d) de la LGT, teniendo en cuenta, por una parte, las distintas circunstancias que se detallan en las pp. 235 y 236 de la demanda (por ejemplo, la realidad de los proyectos contratados con las autoridades congoleñas, la existencia de facturas emitidas por los proveedores subcontratados, la efectiva contabilización de los gastos, la existencia de los justificantes de abono de las facturas, etc.) y, por otra, lo declarado por los órganos del orden jurisdiccional penal.

Respecto a esto último, hemos de remitirnos nuevamente a lo indicado en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia.

Y en cuanto a lo primero cumple manifestar, en primer lugar, que el alegato hace supuesto de la cuestión pues asume como premisa la realidad de unos servicios que la Administración tributaria no ha estimado acreditada y esta valoración ha sido ratificada por la Sala en los fundamentos noveno a decimocuarto de la presente sentencia.

Y, en segundo lugar, que la controversia que aquí se suscita no se desenvuelve en un plano interpretativo de la norma tributaria sino prima facie en una vertiente aplicativa: el contribuyente, a pesar de haber sido requerido reiteradamente por la Inspección para que justificara los distintos servicios a que correspondían determinados gastos que se había deducido en sus autoliquidaciones, no ha sido capaz de aportar una explicación satisfactoria al efecto.

El motivo se desestima en este punto.

## **Vigésimo. Decisión del recurso contencioso-administrativo**

En atención a lo expuesto, se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Eurofinsa, S.A. (en calidad de sucesora de CEDDEX Construcciones, Ingeniería y Proyectos, S.A.) contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 6899/2014 y 2771/2015).

En consecuencia, procede anular la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en los fundamentos de derecho decimosexto y decimonoveno (ii) de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

## **Vigesimoprimer. Costas**

Sin costas, al tratarse de una estimación parcial, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad ( art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ).

**FALLO**

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Eurofinsa, S.A. (en calidad de sucesora de CEDDEX Construcciones, Ingeniería y Proyectos, S.A.) contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 6899/2014 y 2771/2015) y, en consecuencia:

**Primero.**

Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en los fundamentos de derecho decimosexto y decimonoveno (ii) de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

**Segundo.**

En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

**Tercero.**

Sin costas, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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