

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ088170

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 27 de octubre de 2022**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 835/2020***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Otras cuestiones. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.** Afirma la Inspección que no existe una cesión del *know how* de esos sistemas y procedimientos, sino una prestación de servicio de asistencia técnica. Es decir, la entidad ha invertido en el desarrollo de nuevos procedimientos y sistemas de auscultación de firmes y técnicas constructivas para el aislamiento térmico y acústico, pero no cede ese conocimiento a terceros, sino que presta directamente el servicio asistencia técnica gracias a sus conocimientos. El *know-how* cedido por la entidad a sus EP no constituye una aplicación informática. El software cedido tiene carácter auxiliar, es sólo una herramienta funcional de trabajo. Se trata de la cesión de avances tecnológicos desarrollados por la matriz cedente. En definitiva, según la Inspección, nos encontramos ante una cesión que reúne los caracteres propios de los conocimientos teórico-prácticos, el *know how* o informaciones relativas a experiencias comerciales y técnicas, no se trata de asistencia técnica, entendida como la ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe, ya que en el presente caso se cede el objeto del desarrollo tecnológico realizado por la matriz. Ahora bien, según se desprende del expediente, es que los ingenieros de la entidad conformaron en España los activos a partir de su conocimiento, y que ese conocimiento, incorporado en la tecnología, fue posteriormente aplicado por el EP cesionario en el país de destino. Los contratos suscritos por la entidad con sus sucursales recogen una cesión de activos intangibles. Además, los propios contratos de cesión excluyen la asistencia técnica. Es decir, la cesión del derecho de uso de los activos intangibles implica la obligación de la entidad de la realización del proceso de transferencia tecnológica, sin comprometerse a ninguna asistencia posterior ni la participación de la cedente en ninguna fase de la ejecución de la obra. Por tanto, de lo expuesto, y de la valoración conjunta de lo actuado, a juicio de la Sala resulta que no nos encontramos ante un supuesto de asistencia técnica, sino ante la cesión de un activo intangible, el *know how*, respecto del cual el software es el soporte accesorio de dicho *know how*, por lo que la Sala estima el motivo.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 23.

**PONENTE:***Doña Concepcion Monica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA  
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000835 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06234/2020

Demandante: ORTIZ CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS S.A

Procurador: D<sup>a</sup> MARTA FRANCH MARTÍNEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup> :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintisiete de octubre de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido ORTIZ CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Marta Franch Martínez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2020, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicio 2013, siendo la cuantía del presente recurso 1.516.851,47 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por ORTIZ CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Marta Franch Martínez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2020, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que estimando el presente recurso, anule y deje sin efecto la Resolución del TEAC, y todos los actos por ella confirmados, en concreto: el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador, por ser disconformes a derecho, en los términos esgrimidos en el cuerpo del escrito. Todo ello con expresa condena en costas.

#### **Segundo.**

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

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

#### **Tercero.**

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

#### **Cuarto.**

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

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2020, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2013.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Con fecha 18 de mayo de 2016 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad ORTIZ CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS, SA, en relación con su Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013.

Dichas actuaciones revestían alcance parcial, estando limitadas a la comprobación de la reducción de ingresos por cesión o transmisión de activo intangible prevista en el artículo 23 el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.- Con fecha 23 de septiembre de 2016, la inspección de los tributos extendió a la interesada acta de disconformidad A02- 72720594 por el concepto y período indicados.

Presentadas alegaciones por la interesada, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica dictó, en 5 de mayo de 2017, notificado en 8 de mayo de 2017, el correspondiente acuerdo de regularización practicando liquidación provisional de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 1.047.491,81 euros, de los que 938.719,32 euros correspondían a la cuota y 108.772,49 euros correspondían a intereses de demora.

3.- Los hechos que han dado lugar a la regularización son, en síntesis, los siguientes según manifiesta la Inspección en el acuerdo de liquidación:

a.- La regularización efectuada por la Inspección, propuesta en el acta y confirmada en el posterior acuerdo de Liquidación, supone un incremento en base imponible, respecto de la declarada por la entidad, al no admitir, por considerarla improcedente, la reducción de la base imponible individual del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 consignada por el sujeto pasivo por importe de 3.129.064,40 euros.

b.- El obligado tributario practicó, mediante corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (casilla 372), en aplicación del artículo 23 del TRLIS, dicha reducción en la base imponible individual del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, por cesión de activos intangibles (know how) a sus sucursales en Colombia, Chile y Perú.

c.- Ante la controversia planteada, ORTIZ, CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS SA sostiene que, a través del desarrollo de actuaciones I+D+i, ha desarrollado dos activos intangibles que denomina ATRIUM y GEO 3D; remarca que el primero de ellos es un sistema de aislamiento térmico y sonoro de edificaciones y, el segundo, un sistema de auscultación de terrenos. A este respecto, la entidad viene defendiendo que las facturas emitidas documentan la cesión del know how derivado de estos dos activos intangibles (GEO 3D y ATRIUM).

Según documentación aportada a la Inspección, ORTIZ, CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS SA, celebra "contratos de cesión de know how derivado de dos activos intangibles" con las sucursales que la entidad tiene en Chile (un contrato para la cesión del know how derivado de ATRIUM), Perú y Colombia (2 contratos con cada sucursal, 1 para la cesión del know how derivado de GEO 3D y otro para la cesión del know how derivado de ATRIUM).

d.- En el acuerdo de liquidación la Inspección señala que procede negar la reducción practicada por el obligado tributario, en su base imponible individual del ejercicio 2013, en virtud de lo dispuesto en el art. 23 del TRLIS, mediante el correspondiente ajuste negativo al resultado contable, por las siguientes causas:

- Porque no nos encontramos ante unos contratos de cesión de know how, que son los que pudieran dar derecho a la reducción regulada en el artículo 23 TRLIS, sino ante auténticos contratos de prestación de servicios (asistencia técnica), en virtud

de los cuales la casa central asume una obligación de resultado frente a sus sucursales;

- Porque, subsidiariamente, aun admitiendo que los contratos celebrados no fueran contratos de asistencia técnica sino contratos de cesión de intangibles, los activos a los que se refieren los servicios no son, en realidad,

activos intangibles de los mencionados en el artículo 23 del TRLIS, sino activos materiales y aplicaciones informáticas (software), excluidos expresamente en dicho precepto que regula el beneficio fiscal señalado.

- En todo caso, aun admitiendo, tanto en el caso del activo GEO 3D como en el caso del activo ATRIUM, que junto con los activos principales cedidos (equipo material y conocimiento, respectivamente), la casa central cede a sus sucursales, con carácter meramente auxiliar o accesorio y no principal, un software (modelos de cálculo, procesados de datos...), dado que el precio de cada una de las prestaciones del contrato, principal y accesorio, no consta diferenciado, en los contratos de cesión; consecuentemente, tal ausencia de diferenciación, impide la aplicación del artículo 23 del TRLIS (siguiendo lo expuesto en la consulta DGT- V 2245-10).

Cuestiones planteadas en la demanda.

- 1.- Aplicación del artículo 23 del Real Decreto Ley 4/2004.
- 2.- Imprudencia de la sanción.

## Segundo.

Aplicación del artículo 23 del Real Decreto Ley 4/2004 .

Los desarrollos tecnológicos de ORTIZ cedidos a sus EP, negados por la Inspección, fueron dos:

- "GEO 3D": se trata de un sistema para la auscultación de firmes, orientado a la construcción de vías urbanas o interurbanas, mediante la aplicación de análisis de modelos tridimensionales obtenidos con geo-radar, que incluye el diseño de una estructura metálica sobre la que se fija un sistema de antenas de georadar, combinadas idóneamente para los fines de la tecnología.

- "ATRIUM": se trata de un nuevo procedimiento técnico constructivo de aislamiento térmico y acústico, de diseño y configuración de la estructura global de una edificación, que incluye la definición de nuevas combinaciones de materiales para la citada finalidad.

Regulación aplicable.

Artículo 23 del Real Decreto Ley 4/2004, en su redacción correspondiente a la reforma operada en 2008:

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

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

Conclusiones.

Como se afirma en la contestación a la demanda, la inspección no minusvalora el carácter innovador y tecnológico del sistema GEO 3D y ATRIUM, desarrollados en el ámbito del I+D+I con fondos públicos procedente del CDTI (Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial). Lo que la liquidación consigna es que no existe una cesión del know how de esos sistemas y procedimientos, sino una prestación de servicio de asistencia técnica. Es decir, ORTIZ, CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS SA ha invertido en el desarrollo de nuevos procedimientos y sistemas de auscultación de firmes y técnicas constructivas para el aislamiento térmico y acústico, pero no cede ese conocimiento a terceros, sino que presta directamente el servicio asistencia técnica gracias a sus conocimientos.

El know-how cedido por ORTIZ a sus EP no constituye una aplicación informática. El software cedido tiene carácter auxiliar, es sólo una herramienta funcional de trabajo.

Como se recoge en la demanda, la descripción de las tecnologías que señala el CDTI, como se indica a continuación por referencia al informe motivado de dicho organismo para el proyecto ATRIUM, que consta como documento del expediente administrativo, con referencia "100\_Inf. Motiv Atrium Ej.2009". Indica dicho informe en su comienzo, a lo largo de tres páginas, los objetivos y el alcance del proyecto:

### "2.1. OBJETIVOS Y ALCANCE DEL PROYECTO.

Alcance y contexto del proyecto.

El objetivo fundamental del proyecto "ATRIUM" es realizar una investigación sobre la influencia de diversos materiales empleados en la edificación para determinar cuantitativamente el aislamiento al ruido que proporcionan en un entorno urbano compatible con los usos de vivienda o de trabajo, (...)

Se pretende, pues, el desarrollo de sistemas de aislamiento acústico mediante la investigación de materiales y sistemas que valgan para la atenuación, la absorción o que sean antivibratorios, con el fin de lograr el mejor comportamiento frente a los ruidos aéreos y de impacto, considerándolos incorporados y funcionando en la globalidad del edificio. (...)"

Lo mismo se desprende del informe motivado expedido por el CDTI para el proyecto "GEO 3D". Dicho informe motivado, en este caso, del Ministerio de Ciencia e Innovación (Dirección General de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial), aportado a la demanda como documento núm. 1, señala:

## "2.1. OBJETIVOS Y ALCANCE DEL PROYECTO.

En este proyecto se desarrollará un nuevo sistema para auscultación y diagnóstico de carreteras basado en el desarrollo de técnicas geofísicas. El carácter no intrusivo e inocuo de estas técnicas en el medio ambiente, así como su bajo coste y la rapidez en la adquisición de datos, son algunas de las ventajas funcionales que ofrecen este tipo de técnicas.

La consecución de este sistema basado en la tecnología de geo-radar acoplable a una plataforma móvil, que genere eficaces modelos 3D sobre tramos de vía de gran longitud a velocidades operativas rentables, y la aplicación posterior del análisis temporal para detectar patologías y establecer su patrón evolutivo, constituyen los mayores avances del proyecto."

Se trata de la cesión de avances tecnológicos desarrollados por la matriz cedente.

Nos encontramos ante una cesión que reúne los caracteres propios de los conocimientos teórico-prácticos, el know how o informaciones relativas a experiencias comerciales y técnicas, no se trata de asistencia técnica, entendida como la ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe, ya que en el presente caso se cede el objeto del desarrollo tecnológico realizado por la matriz.

Con base en las manifestaciones contenidas en la diligencia 4 del expediente, en el sentido de que " los responsables de la aplicación material del activo están situados en España ya que dicho conocimiento se ha incorporado en el proyecto a ejecutar en cada uno de los países de destino", la Administración considera que el conocimiento derivado, tanto del proyecto ATRIUM como del proyecto GEO 3D, se incorpora a la obra cuando se realiza el proyecto de la misma y que dicha incorporación es llevada a cabo por los ingenieros de la entidad cedente que desarrollaron los referidos proyectos, lo que se traduce en que la cedente asume una obligación de resultado (asistencia técnica).

Lo que ocurre, según se desprende del expediente, es que los ingenieros de ORTIZ conformaron en España los activos a partir de su conocimiento, y que ese conocimiento, incorporado en la tecnología, fue posteriormente aplicado por el EP cesionario en el país de destino.

Los contratos suscritos por ORTIZ con sus sucursales recogen una cesión de activos intangibles.

Los propios contratos de cesión excluyen la asistencia técnica, al señalar:

"Una vez cedido plenamente el Know-How al CESIONARIO, las actuaciones de asistencia técnica que pudieran precisarse para su realización por la empresa ORTIZ hacia ORTIZ CHILE/PERÚ/COLOMBIA, no se considerarán objeto del presente contrato y se regularán con total independencia al mismo".

La cesión del derecho de uso de los activos intangibles "GEO 3D" y "ATRIUM", implica la obligación de ORTIZ de la realización del proceso de transferencia tecnológica, sin comprometerse a ninguna asistencia posterior ni la participación de la cedente en ninguna fase de la ejecución de la obra.

De lo expuesto, y de la valoración conjunta de lo actuado, resulta que no nos encontramos ante un supuesto de asistencia técnica, sino ante la cesión de un activo intangible, el know how, respecto del cual el software es el soporte accesorio de dicho know how.

Debemos estimar esta pretensión.

## **Tercero. Sanción.**

Toda vez que la regularización de la que trae causa la sanción ha resultado anulada, también debe serlo la sanción tributaria impuesta.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso.

## **Cuarto.**

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria.

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

### FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por ORTIZ CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Marta Franch Martínez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2020, debemos declarar y declaramos ser ajustadas a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, con imposición de costas a la demandada.

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

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

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