

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088531

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de diciembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 431/2019

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.

Uniones temporales de empresas (UTE). *Requisitos exigidos para los que socios miembros de una UTE puedan aplicar la exención sobre las rentas que les son imputadas por la UTE al operar ésta en el extranjero.* En este caso, la Inspección elimina la aplicación de la exención del art. 50 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) en sede de la entidad por las rentas que le son imputadas como socio de una UTE por no contar esta última con una estructura efectiva, material y personal, con la que operar en el extranjero.

Así, el acuerdo de liquidación razona que cuando el art. 50 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) se refiere a operar en el extranjero, exige la presencia de una organización fuera de España constituida por medios materiales y personales que permitan realizar una actividad económica generadora de renta, sin que se entienda cumplido tal requisito cuando la actividad se realice desde España y se exporten los bienes o servicios ya producidos al extranjero, en cuyo caso la UTE no generaría ningún valor añadido y se crearía con la única finalidad de que sus socios se beneficiasen de la exención del art. 50 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) sin necesidad de implantar una actividad real en el extranjero.

Pues bien, en el propio escrito de alegaciones presentado por la entidad en el marco de la presente reclamación económico-administrativa se argumenta que la exención del art. 50 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) se instaura para fomentar la exportación de productos al extranjero, no rebatiendo los hechos consistentes en señalar que los trabajos fueron realizados en todo caso desde España.

Es por ello por lo que el TEAC no puede sino confirmar el acuerdo de liquidación impugnado en relación a este ajuste, no cumpliendo los requisitos exigidos por el reiterado art. 50 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) para que los socios de la UTE puedan aplicar la exención pretendida.

Este TEAC no desconoce la SAN, de 28 de diciembre de 2019, recurso nº 129/2015 (NFJ077367) en la que se alcanza la conclusión opuesta, sin embargo, mantiene ya que dicha sentencia de la Audiencia Nacional defiende la conclusión contraria en base a la modificación normativa experimentada con la Ley 27/2014 (Ley IS), aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir del año 2015.

Así, mientras que el art. 50 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) señalaba que las empresas miembros de una UTE que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención, la nueva redacción aplicable a partir de 2015 indica que las empresas miembros de una UTE que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el art. 22.

De ello resulta patente que coincide la redacción existente en ambas normas, pero incluyendo la Ley 27/2014 (Ley IS) un nuevo inciso, ya que en vez de referirse a la exención con carácter general, aclara que es la referida al art. 22 correspondiente a las rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente en el extranjero. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14, 21, 22 y 50.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 22.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 89, 105, 119, 179, 183, 195, 196 y 211.

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

RD 1065/2007 (RGAT), art. 66.

Código Civil, art. 3.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 16 de julio de 2017 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid notificó a la entidad RTI SL, como sucesor de la entidad RTI SL Y TY SL UTE (en adelante, UTE RTITY), el inicio de actuaciones inspectoras cuyo objeto incluía la comprobación con alcance general del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo 2012.

El objeto de la constitución de la UTE fue la construcción y suministro de una central térmica con un grupo GE (General Electric) 6B en barcaza y su mantenimiento durante 2 años a partir de su entrada en servicio en capital (País 1). A tal objeto fueron suscritos contratos con el Gobierno de País 1 el 22 de abril de 2009 con referencia .../.../....

Habiéndose terminado la ejecución de los trabajos para los cuales fue constituida la Unión Temporal de Empresas, se procedió a su disolución y liquidación con fecha 17 de diciembre de 2014 y solicitud de baja en el Registro Especial de Uniones Temporales de Empresas el día 26 de diciembre de 2014.

La UTE estaba participada por sus dos socios en los siguientes porcentajes:

RTI SL, entidad aquí reclamante, en un 80%.

TYSL, en un 20%.

UTE RTITY presentó autiquidación para el periodo impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

	Ejercicio 2012
Base imponible	612.741,90
Imputación a socios residentes	612.741,90

El procedimiento de comprobación finalizó mediante Acuerdo de liquidación notificado en fecha 28 de diciembre de 2018 derivado del acta A02-... con los siguientes importes:

	Ejercicio 2012
Base imponible	933.341,90
Imputación a socios residentes	933.341,90

La regularización practicada por la Inspección de los Tributos en esta liquidación consistió en rechazar la deducibilidad del gasto contabilizado en fecha 26 de diciembre de 2012 por importe de 320.600 euros correspondiente a cestas de navidad para las que no se acreditó su correlación con la obtención de ingresos, siendo calificada por la Inspección de los Tributos como liberalidad. En consecuencia, se aumenta la base imponible declarada en tal importe.

Dado que UTE RTITY tributaba por el régimen especial del Capítulo II del Título VII TRLIS, las rentas resultantes de esta liquidación son imputadas a sus socios en la proporción pertinente.

Segundo.

Apreciada la posible comisión de infracción tributaria del artículo 196 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) en relación a la regularización practicada en sede de UTE RTITY, se notificó el Acuerdo de inicio del procedimiento sancionador junto con propuesta de resolución en fecha 20 de septiembre de 2018, notificándose al obligado tributario el Acuerdo de resolución en fecha 25 de febrero de 2019. La infracción fue calificada como grave, imponiéndose una sanción a un tipo del 40% por una cuantía total de 128.240,00 euros.

Tercero.

De forma paralela a las actuaciones desarrolladas con la UTE, en fecha 4 de julio de 2017 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid notificó al socio RTI SL el inicio de actuaciones

inspectoras cuyo objeto incluía la comprobación con alcance general del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 y el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2013.

En los periodos impositivos objeto de comprobación la actividad principal del obligado tributario era la correspondiente al epígrafe del IAE 617.9 relativo al comercio al por mayor interindustrial excepto minería y química.

En relación a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, RTI SL presentó autoliquidación por los periodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

	Ejercicio 2012	Ejercicio 2013
Base imponible	-206.563,85	-207.237,17
Líquido a devolver	-72.544,74	-32.974,38

El procedimiento de comprobación finalizó mediante Acuerdo de liquidación notificado en fecha 27 de diciembre de 2018 derivado del acta A02-... con los siguientes importes:

	Ejercicio 2012	Ejercicio 2013
Base imponible previa	17.792.725,15	448.650,41
Compensación de bases imponibles negativas	27.599,85	0
Base imponible	17.765.125,30	448.650,41
Cuota diferencial	5.256.992,85	101.620,74
Autoliquidación	-72.544,74	-32.974,38
Cuota de la liquidación	5.329.537,59	134.595,12
Cuota total		5.464.132,71
Intereses de demora		1.234.895,07
Deuda a ingresar		6.699.027,78

La regularización practicada por la Inspección esta liquidación consistió en:

Rechazar la deducibilidad de gastos contabilizados en el ejercicio 2012 por importe de 39.802 euros por constituir liberalidades correspondientes a abonar gastos de hoteles y consultas médicas de personas ajenas a la sociedad.

Rechazar la aplicación de la exención prevista en el artículo 50 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) sobre las rentas obtenidas por UTE RTITY, en la que participaba en un 80%, por no contar la UTE con medios personales y materiales en el extranjero que permitiesen concluir que operase allí de forma efectiva.

Se imputan en su base imponible las rentas regularizadas en sede de la UTE en el Acuerdo de liquidación A23-... y en la proporción pertinente.

Se permite la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensar, pero sólo en la cuantía que se encontraba pendiente en el momento de desarrollar las actuaciones y no la que estaba pendiente en los años 2012 y 2013.

Cuarto.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias de los artículos 191 y 195 LGT en relación a la regularización practicada en sede del socio RTI SL, se notificó el Acuerdo de inicio del procedimiento sancionador junto con propuesta de resolución en fecha 20 de septiembre de 2018, notificándose al obligado tributario el Acuerdo de resolución en fecha 15 de marzo de 2019. Las infracciones sancionadas fueron las siguientes:

Infracciones del artículo 195.1.1º LGT, siendo calificadas como graves, imponiéndose las sanciones a un tipo del 15% por una cuantía de 30.984,58 euros para el ejercicio 2012 y 18.929,79 euros para el ejercicio 2013.

Infracción del artículo 195.1.2º LGT cometida en el ejercicio 2012, siendo calificada como grave, imponiéndose la sanción a un tipo del 15% por una cuantía de 4.139,98 euros.

Infracciones del artículo 191 LGT, siendo calificadas como leves, imponiéndose las sanciones a un tipo del 50% por una cuantía de 2.664.768,80 euros para el ejercicio 2012 y 40.984,22 euros para el ejercicio 2013.

Quinto.

Disconforme con los Acuerdos de liquidación y con los Acuerdos de resolución de los expedientes sancionadores, RTI SL interpuso ante este TEAC las siguientes reclamaciones económico administrativas que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-00431-2019	22/01/2019	25/01/2019
00-00433-2019	22/01/2019	25/01/2019
00-00900-2022	20/03/2019	10/02/2022
00-00901-2022	20/03/2019	10/02/2022

En la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de liquidación en el que se regulariza la situación tributaria de la UTE RTITY -RG 431/19- se solicita la anulación del citado acto administrativo en base a los siguientes argumentos:

Deducibilidad fiscal del gasto regularizado por la Inspección de los Tributos.

Derecho de los socios a aplicar la exención del artículo 50 TRLIS sobre las rentas que les son imputadas por la UTE al operar ésta de forma efectiva en el extranjero de acuerdo con el criterio seguido por la Audiencia Nacional. Además, este derecho fue reconocido mediante consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, incumpliendo tal carácter vinculante la Inspección de los Tributos en su comprobación.

En la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de resolución del expediente sancionador seguido frente a la UTE -RG 901/22- se solicita la anulación del acto administrativo sin que se presenten alegaciones específicas al respecto.

En la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de liquidación en que se regulariza la situación tributaria de RTI SL -RG 433/2019- se solicita su anulación en base a los siguientes argumentos:

Derecho de los socios a aplicar la exención del artículo 50 TRLIS sobre las rentas que les son imputadas por la UTE al operar ésta de forma efectiva en el extranjero de acuerdo con el criterio seguido por la Audiencia Nacional. Además, este derecho fue reconocido mediante consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, incumpliendo tal carácter vinculante la Inspección de los Tributos en su comprobación.

Subsidiariamente, derecho a compensar en la regularización efectuada las bases imponibles negativas con la que contaba la entidad para compensar en periodos posteriores en fecha 31 de diciembre de 2011, ya que son las que hubiese correspondido aplicar en los periodos impositivos 2012 y 2013.

En la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de resolución derivado del expediente sancionador asociado a la liquidación en que se regulariza la situación tributaria de RTI SL -RG 900/22- se solicita la anulación del acto administrativo en base a los siguientes argumentos:

Inexistencia de elemento objetivo de la infracción en la parte correspondiente al ajuste derivado de no aplicar la exención del artículo 50 TRLIS.

Inexistencia de elemento subjetivo por existir una interpretación razonable de la norma al aplicar la exención, que excluiría en todo caso la existencia de infracción tributaria.

Defectuosa e insuficiente motivación de la culpabilidad en el Acuerdo sancionador, tanto en lo referente al ajuste por rechazar la exención del artículo 50 TRLIS, como en relación a los gastos no deducibles por importe de 39.802 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

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

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de los Acuerdos de liquidación y resolución de los expedientes sancionadores impugnados dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente a los mismos.

Cuarto. *Sobre la deducibilidad en base imponible del gasto contabilizado en fecha 26 de diciembre de 2012 por importe de 320.600 euros correspondiente a cestas de navidad.*

El escrito de alegaciones se limita a defender su deducibilidad señalando que se corresponde con un gasto por atenciones a clientes y proveedores por lo que debe entenderse correlacionado con los ingresos.

La Inspección de los Tributos rechaza la deducibilidad del gasto por contar como única documentación relacionada la factura emitida por la entidad LGC S.L. en concepto de "Modelo Cesta de Navidad Platino, Oro, Bronce, Especial I y Especial II". Requerida la entidad aquí reclamante para que aportase documentación que acreditase la correlación del gasto con los ingresos de la sociedad, no se aportó ninguna prueba ni documento que explicase siquiera la supuesta relación. Al no haber quedado acreditado quienes son los destinatarios de los bienes, la Inspección de los Tributos rechaza la deducibilidad del gasto por no quedar acreditada su correlación con los ingresos.

En este punto es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. El artículo 105.1 de la LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Y en relación con este precepto, son reiterados los pronunciamientos judiciales (por todos, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2012, recurso número 2973/2012, que cita numerosos precedentes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible (en su vertiente de ingresos) y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, o requisitos de deducibilidad de gastos.

En este caso, la entidad reclamante se limita a realizar la simple manifestación de que se trata de un gasto por atenciones a clientes y proveedores sin aportar ninguna prueba que pueda refrendar tal conclusión.

Respecto a la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes y proveedores debe tenerse en cuenta la doctrina de este Tribunal Económico Administrativo Central fijada, entre otras, en la resolución de 4 de febrero de 2016 (RG 3431/13), disponible en DYCTEA, por la que se requiere que el gasto esté contabilizado, justificado mediante factura o cualquier otro medio válido en derecho, imputado temporalmente según criterio de devengo, que el gasto haya sido efectivo y se cumpla el requisito de necesidad del gasto y correlación de ingresos y gastos. Además, se deberá acreditar de forma fehaciente las personas que han sido beneficiarias de las atenciones ya que de lo contrario este concepto se convertiría en un cajón de sastre a través del cual todo sería fiscalmente deducible.

<<A efectos de atender la presente alegación es preciso señalar que son fiscalmente deducibles los gastos soportados por la empresa en sus relaciones con los clientes y proveedores que se entiendan que corresponden a la actividad de relación pública de la empresa así como aquéllos que con arreglo a los usos y costumbres de la empresa se efectúen con respecto a su personal. Pueden entenderse dentro de estos gastos los derivados de la entrega de obsequios a clientes y proveedores, comidas con los mismos y el coste de hospedaje y manutención

consecuencia de los desplazamientos de los clientes y proveedores a cargo de la empresa. Todos estos gastos deben ser deducibles en la medida en que la causa probada de los mismos esté, directa o indirectamente, relacionada con la actividad económica del contribuyente.

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

Habría que recordar, por tanto, que nos encontramos ante un tipo de gastos que por su naturaleza discurren a través de una línea cuya frontera, acerca de su deducibilidad o no, siempre resulta compleja en su delimitación, tanto porque puedan considerarse como uso privativo, o como donativos y liberalidades.

En este mismo sentido cabe citar la resolución de este Tribunal de 02-03-2011 (RG 330/10^[1]), en la que se determina:

"(...) todos los gastos incurridos en el desarrollo de una actividad empresarial, e incluso en el ámbito de las necesidades privadas, son susceptibles de ser justificados al objeto de acreditar la realidad del "hecho económico real" al que responde el gasto. En este caso en concreto, la justificación o acreditación de este "hecho económico" (la entrega de regalos de diverso tipo a clientes y proveedores), no debe ceñirse a la mera salida de fondos (a su pago material) o al mero registro contable de una supuesta operación, sino que se ha de acreditar verazmente que dicho hecho económico se produjo (se requiere la identificación de los destinatarios...). De lo contrario, este concepto genérico de gastos, sería un cajón de sastre en el que tendría cabida cualquier pago realizado por un sujeto pasivo, no ya en el marco de su actividad empresarial, sino incluso fuera de dicho ámbito."

Y el mismo criterio se ha mantenido en resoluciones posteriores tales como la de 07-05-2015 (RG 1012/13) y la de 10-09-2015 (RG 2929//12) por citar unas de las más recientes.

En conclusión, podemos determinar que no se admitirá respecto de los gastos ahora analizados la deducibilidad de aquéllos respecto de los que no ha sido aportado por el obligado tributario documento alguno que permita acreditar la identidad de sus destinatarios así como su vinculación a los usos y costumbres de la empresa, no pudiéndose aceptar de otro modo una justificación en su deducción más allá de la reducir su carga impositiva improcedentemente mediante la inclusión de gastos de naturaleza particular o personal o, en todo caso, cuya correlación con los ingresos de la actividad no ha sido probada>>.

[1] Ha sido confirmada por SAN de 13-03-2014, rec. nº. 150/2011.

En el presente caso no se aporta ningún tipo de prueba de las personas a las que se dirigen las cestas de Navidad por lo que no queda acreditado que se destinen a clientes y proveedores, pudiendo perfectamente ser dirigidos a otras personas o entidades con las que no guarda ningún tipo de relación o intención económica sino simplemente privada.

La misma conclusión se alcanza con la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021 (recurso de casación 3454/2019), que en su Fundamento de Derecho Tercero interpreta el artículo 14.1.e) TRLIS fijando la siguiente doctrina:

<<TERCERO.- Fijación de doctrina.

A las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en el auto de admisión cabe responder, por ende, que el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.>>

En el Fundamento de Derecho Segundo explica el Alto Tribunal con detalle su argumentación:

<<Son deducibles, por tanto, aquellos gastos que siendo donativos o liberalidades -entrando en esta categoría descrita y desarrollada en el art. 14.1.e)- se realizan "por relaciones públicas con clientes o proveedores... los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa... los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios", esto es, estos gastos son

los que coloquialmente se conocen como atenciones a clientes o al propio personal y lo promocionales; a los que hay que añadir, con mayor grado de indeterminación, todos aquellos donativos o liberalidades realizados por la empresa "que se hallen correlacionados con los ingresos", con el alcance y significación que antes se ha apuntado, esto es, los donativos y liberalidades realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial; son estos gastos por esencia, gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aún cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediatez, sino que, lo más común por su propia naturaleza y características, es que persigan un resultado indirecto y de futuro -atención a clientes y proveedores buscan fundamentalmente fidelizar a unos y otros de futuro, atenciones a empleados incentivarlos en el trabajo a desarrollar, o promocionar productos o la propia empresa persigue lograr ventajas en ventas y posicionamiento empresarial, por ejemplo-, sirviendo el último supuesto contemplado, "que se hallen correlacionados con los ingresos", como cláusula de cierre, que se extiende a todos aquellos donativos y liberalidades que no comprendidos expresamente en los referidos legalmente, conceptualmente quepan en la subcategoría que conforman estos donativos y liberalidades que respondiendo a la misma estructura y finalidad deban excluirse de los gastos no deducibles, y por tanto, debiéndose considerar gastos deducibles.

De la lectura del precepto, también puede concluirse que se esboza un ámbito subjetivo de aplicación, gastos en beneficios de clientes, de proveedores o de trabajadores, lo que parece excluir aquellos gastos dispuestos a favor de accionistas o partícipes; lo que responde a la lógica del diseño normativo, puesto que cuando el objetivo no se integra en la propia actividad empresarial de optimizar los resultados empresariales, sino en beneficio particular de los componentes de la sociedad, decae cualquier consideración de gasto deducible excluido de los donativos o liberalidades>>

De esta forma se admite como gasto deducible todo aquel que, teniendo la consideración de donativo o liberalidad, aún cuando no esté relacionado directamente con algún ingreso en concreto, busque indirectamente mejorar la situación de la sociedad.

Sin embargo, en el caso objeto de controversia no concurre esta circunstancia. Si la entidad hubiese acreditado que los destinatarios de las cestas de Navidad constituyen personas o entidades relacionados con su esfera económica, pudiendo generar un resultado económico positivo en el futuro el mantener una buena relación con ellos, entroncaría dentro de la categoría de gastos deducibles del artículo 14 TRLIS.

Sin embargo, este requisito primigenio no ha sido cumplido, por lo que no se puede admitir la deducibilidad del gasto contabilizado por cestas de Navidad, confirmando el único ajuste formulado por la Inspección de los Tributos en sede de UTE RTITY.

Quinto. *Sobre la posible aplicación por los socios miembros de la UTE de la exención por las rentas obtenidas por operar en el extranjero.*

La Inspección de los Tributos elimina la aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS en sede de RTI SL por las rentas que le son imputadas como socio de UTE RTITY por no contar esta última con una estructura efectiva, material y personal, con la que operar en el extranjero.

Así, el Acuerdo de liquidación razona que cuando el artículo 50 TRLIS se refiere a operar en el extranjero, exige la presencia de una organización fuera de España constituida por medios materiales y personales que permitan realizar una actividad económica generadora de renta, sin que se entienda cumplido tal requisito cuando la actividad se realice desde España y se exporten los bienes o servicios ya producidos al extranjero, en cuyo caso la UTE no generaría ningún valor añadido y se crearía con la única finalidad de que sus socios se beneficiasen de la exención del artículo 50 TRLIS sin necesidad de implantar una actividad real en el extranjero.

En cambio, la entidad reclamante defiende la aplicación de la exención en base a dos argumentos principales:

Por un lado, que la Inspección de los Tributos ignora la existencia de una consulta vinculante presentada por la propia sociedad ante la Dirección General de Tributos (en adelante, -DGT-) en la que se reconoció, con carácter vinculante, el derecho a aplicar la exención del artículo 50 TRLIS sobre las rentas obtenidas por la UTE.

Por otro lado, que el artículo 50 TRLIS surge para fomentar las exportaciones de empresas españolas, no siendo necesario producir los bienes y servicios en el extranjero. Esta conclusión es alcanzada también por la Audiencia Nacional en sentencia de 28 de diciembre de 2019, en la que se concluiría que el suministro de bienes y servicios por parte de una UTE desde España con destino al extranjero permite concluir que se operó en el extranjero, no exigiendo el precepto que la UTE tenga presencia en el exterior.

En primer lugar, respecto a la consulta formulada por la sociedad a la DGT, aunque las resoluciones emitidas por este órgano tienen carácter vinculante para la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los

tributos, ese carácter se ostentará únicamente cuando en el escrito de consulta se expresen con claridad las circunstancias del caso, no omitiendo ningún dato relevante y no alterando los datos aportados con posterioridad. Este requisito se expresa en el artículo 89 LGT al disponer (el subrayado es nuestro):

<<1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

(...)>>

De la misma forma, el artículo 66.1.d) 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 (en adelante, -RGAT-), establece como uno de los contenidos mínimos del escrito de consulta (el subrayado es nuestro):

<<d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso>>

La interpretación de estos requisitos en relación al carácter vinculante de las resoluciones de la Dirección General de Tributos ha sido recogido a través de diferentes sentencias del Tribunal Supremo, sintetizándose en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia 17/2019, de 22 de enero, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid al disponer:

<<La eficacia vinculante de la respuesta que ofreció la DGT a la consulta de D. Marino depende, además de la identidad de situaciones de los contribuyentes a quienes se pretendan extender sus efectos, a la expresión completa y veraz de los hechos y circunstancias sobre las que debe responder el órgano consultado, el cual "para dar respuesta contempla sólo la realidad que se describe en el escrito presentado" (SSTS núm. 1009/2016, de 9 de mayo, y 320/2018, de 28 de febrero), y ello porque "la vinculación de la Administración en las consultas tributarias vinculantes está determinada por la correcta información y puesta en conocimiento de los hechos (STS de 25 de mayo de 2015). Por este motivo, el art. 66.1.d) del Reglamento de gestión e inspección (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), al regular los requisitos de los escritos de consulta, dispone: "En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con toda la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso">>

Por lo tanto, para que la resolución de la Dirección General de Tributos sea aplicable al caso regularizado ha de coincidir plenamente la realidad examinada con las circunstancias presentadas en el escrito de la consulta, al ser los únicos datos con los que cuenta dicho órgano a la hora de resolver.

En el presente caso la consulta no resulta aplicable ya que a la hora de formular las cuestiones por RTI SL, se parte del hecho de que la UTE opera en el extranjero, tal y como resulta acreditado del escrito presentado por la entidad ante la DGT. En concreto, en su página 2, al fijar el objeto de la consulta, se indica como primer punto (el subrayado es nuestro):

<<Si las rentas procedentes de la UTE que opera en el extranjero, en concreto en País 1, y que se imputan a los socios residentes en España gozan de exención a tenor de lo establecido por el artículo 50 del TRLIS.>>

En la contestación de la Dirección General de Tributos, emitida en fecha 13 de noviembre de 2012 (CV 2173-12), parte de considerar como un dato dado por el escrito de consulta que la UTE opera en el extranjero. Así se aprecia en la contestación a si procede la aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS por parte de los socios de la UTE (el subrayado es nuestro):

<<En el presente supuesto, dado que la UTE opera en el extranjero (País 1), en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.1 del TRLIS, previamente transcrito, la consultante podrá optar por no integrar en su base imponible la base imponible imputada por la UTE, correspondiente a su participación en la misma, correspondiente a las rentas obtenidas por la UTE en el extranjero. En caso de haber optado por la aplicación del método de exención, la consultante deberá aplicar el mismo hasta la fecha de extinción de la UTE.>>

Por lo tanto, la consulta de la Dirección General de Tributos no resulta vinculante para la Inspección de los Tributos porque en la misma no se pronuncia sobre si UTE RTITY opera de forma efectiva y material con una estructura suficiente en el extranjero -realidad cuestionada por la Administración Tributaria en el Acuerdo de liquidación impugnado-, sino que se parte de tal consideración como un hecho constatado, limitándose a pronunciarse sobre las consecuencias que tendría operar en el extranjero. La DGT no cuestiona ni comprueba tales circunstancias -posibilidad que no se encuentra entre sus competencias- y tampoco señala criterios que permitiesen acreditar para este caso si se opera como tal fuera de España, ya que no constituye el objeto de la consulta al darse como un hecho preacontecido en el escrito, no pronunciándose sobre esta cuestión la resolución, al contrario de lo esgrimido por la entidad reclamante en el escrito de alegaciones.

Tampoco ignora la Inspección de los Tributos la existencia de la consulta, como supuestamente mantiene RTI SL, sino que el Acuerdo de liquidación motiva que no vincula respecto a si la UTE opera o no en el extranjero por no pronunciarse sobre ello la DGT, alcanzando la misma conclusión que este TEAC en los párrafos anteriores.

Respecto al fondo del asunto, la cuestión objeto de controversia consiste en determinar si resulta de aplicación o no a RTI SL la exención del artículo 50 TRLIS, expresada en los siguientes términos:

<<Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención.>>

Resulta fundamental partir del criterio fijado por este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/12), disponible en DYCTEA, por la que, para aplicar la exención del artículo 50 TRLIS, es necesario que la UTE realice su actividad de forma efectiva en el extranjero, lo que requiere la existencia de una estructura mínima de medios materiales y personales, no bastando con que el bien o servicio se realice en España y se exporte al país en cuestión. En concreto, se dispuso en tal resolución (el subrayado es nuestro):

<<Pues bien, a la vista de lo anterior, comparte este Tribunal Central la conclusión inspectora, y ello dado que de la documentación incorporada al expediente inspector no queda acreditada por la interesada, acreditación cuya carga le corresponde de acuerdo con el artículo 105 LGT al encontrarnos ante una exención de la que pretende gozar la reclamante, que las citadas UTE L..... y la UTE R..... operen en el exterior. Antes al contrario, de las cláusulas de los contratos aportados deriva que las mismas actúan en España, el suministro se realiza desde España, ("se obliga a suministrar el Equipamiento desde el exterior de la República argentina", " la prestación de los SERVICIOS DE INGENIERÍA por parte de la Prestataria (la UTE L.....) serán suministrados única y exclusivamente desde el exterior"), con independencia de que exporten bienes a su cliente Argentino, sin que se haya realizado actividad alguna en Argentina. En este sentido, en la UTE L..... se recoge que el suministro se realizará en condiciones "FOB puerto de embarque", cláusula que supone que el vendedor entrega la mercancía "a bordo del buque" designado por el comprador en el puerto de embarque designado, y en ese momento se traspan los riesgos de pérdida o daño de la mercancía del vendedor al comprador, lo que permite concluir a la inspección que la UTE "(...) realizará, en su caso, una exportación a la República Argentina o un servicio de gestión de compras, dependiendo de sus estipulaciones con sus suministradores, pero, en ningún caso, realiza ninguna operación en el interior de dicho territorio, tal como establece claramente y sin lugar a dudas el propio contrato". Añadiéndose que dichas UTES no están dadas de alta en Argentina y que el propio contribuyente, para acreditar la aplicación de la deducción por actividad exportadora, en relación con la inversión en la sociedad "T SA", se remite, entre otros, a los importes facturados por la UTE R..... a la UTE L....., por lo que dicha deducción no ha sido regularizada por la inspección.>>

Similares circunstancias concurren en el supuesto objeto de la actual controversia, ya que de la documentación obrante en el expediente queda patente que la UTE RTITY no cuenta con ningún tipo de estructura ni actividad como tal en el extranjero. Existe una única estructura empresarial, que desarrolla todas las fases del proyecto y que se localiza en España, siendo esta misma estructura la que realiza con posterioridad el seguimiento y control de la instalación y puesta en marcha de la planta en País 1. Así, la UTE no cuenta con medios materiales ni personales en el extranjero ni efectúa en sí los trabajos en País 1.

De hecho, en el propio escrito de alegaciones presentado por RTI SL en el marco de la presente reclamación económica administrativa se argumenta que la exención del artículo 50 TRLIS se instaura para fomentar la exportación de productos al extranjero, no rebatiendo los hechos consistentes en señalar que los trabajos fueron realizados en todo caso desde España.

Es por ello por lo que este Tribunal Económico Administrativo Central no puede sino confirmar el acuerdo de liquidación impugnado en relación a este ajuste, no cumpliendo los requisitos exigidos por el artículo 50 TRLIS para que los socios de la UTE puedan aplicar la exención pretendida.

Este TEAC no desconoce la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2019 (nº recurso 129/2015) en la que se alcanza la conclusión opuesta, debiendo sin embargo mantener su criterio. La sentencia de la Audiencia Nacional defiende la conclusión contraria en base a la modificación normativa experimentada con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, -LIS-), aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir del año 2015. A partir de entonces, la exención queda configurada de la siguiente forma (el subrayado es nuestro):

<<2. Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, así como las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22 o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.>>

Así, mientras que el artículo 50 TRLIS señalaba que las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención, la nueva redacción aplicable a partir de 2015 indica que las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22.

De ello resulta patente que coincide la redacción existente en ambas normas, pero incluyendo la LIS un nuevo inciso, ya que en vez de referirse a la exención con carácter general, aclara que es la referida al artículo 22 correspondiente a las rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente en el extranjero.

La sentencia de la Audiencia Nacional interpreta que con el TRLIS no se exige la existencia de una organización como tal en el extranjero, permitiendo la redacción del artículo 50 TRLIS dejar sin tributar las rentas obtenidas por la exportación de los productos, y que es sólo con el cambio normativo experimentado con la LIS, con el que cambia la redacción del precepto, cuando es posible exigir la existencia de una estructura real de actividad de la UTE en el extranjero para aplicar sus socios la exención, dado que se produce una remisión expresa a la existencia de establecimiento permanente.

Sin embargo, esta conclusión no puede ser compartida por este TEAC ya que contraviene la finalidad última perseguida con la regulación del régimen especial de Uniones Temporales de Empresas y de la exención por doble imposición por actividades realizadas en el extranjero. Y ello por múltiples razones.

En caso de prevalecer la interpretación defendida por la sentencia de la Audiencia Nacional, se permitiría la constitución de UTEs que no generen valor añadido y que tengan con única finalidad que sus socios se beneficien de la exención de las rentas obtenidas al exportar bienes o servicios al extranjero sin necesidad de implantar una actividad real en aquel país, cuando es precisamente lograr el desarrollo de actividad como tal en otros países el objetivo último con la exención del artículo 50.1 TRLIS al exigir que la UTE opere en el extranjero.

De hecho, el propio artículo 50 TRLIS remite implícitamente a la exención prevista en el artículo 22 TRLIS, correspondiente a la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. Y es que el artículo 50 TRLIS, al señalar que los miembros de las UTEs que operen en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención, únicamente puede referirse a la del artículo 22 TRLIS, dado que esta norma preveía únicamente dos exenciones correspondientes a rentas obtenidas en el extranjero:

La exención por dividendos o transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes del artículo 21 TRLIS, que no se corresponde con la obtención de rentas por una actividad en el extranjero, por lo que no resulta aplicable al presente supuesto.

La exención por las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente del artículo 22 TRLIS. Esta es la que guarda relación con el funcionamiento de las UTEs, ya que se refiere al supuesto de realizar una actividad como tal operando en el extranjero.

Dado que sólo existen estas dos posibilidades, resulta evidente la aplicación de la exención del artículo 22 TRLIS a los socios de las UTEs, lo que requiere operar de forma efectiva en el extranjero. En caso contrario, el propio artículo 50 TRLIS hubiese regulado la exención con sus propias características y requisitos, en lugar de efectuar una mera remisión a la aplicación del régimen de exención por rentas en el extranjero.

De hecho, dado que esta conclusión es la conforme con la finalidad última de la normativa -favorecer el desarrollo de la actividad efectiva fuera de España, no las meras exportaciones- la nueva LIS introdujo el inciso por el que se aclara que la exención aplicable es la del artículo 22 referida a establecimientos permanentes.

Es decir, el legislador, consciente de que la redacción anterior podía producir un resultado contrario a la finalidad buscada con la norma, mantiene la misma redacción a la hora de reconocer el derecho a la exención pero introduciendo este último inciso en forma de aclaración, para precisamente evitar que se produzcan posibles equívocos.

Es cierto que la LIS no resulta aplicable al periodo impositivo objeto de comprobación en este caso, pero también lo es que las normas tributarias deben ser interpretadas de forma finalista e integradora -como reconoce el artículo 12 LGT por remisión al artículo 3.1 del Código Civil-, tratando la nueva redacción de la LIS de aclarar la aplicación del régimen que ya estaba vigente con la aprobación del TRLIS en el caso de la exención aplicable por los miembros de las Uniones Temporales de Empresas que operen en el extranjero.

De hecho, a la misma conclusión llega el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 14 de noviembre de 2022 (recurso de casación nº 7910/2020), en la que permite deducir en base imponible el importe del impuesto satisfecho en el extranjero no deducido en la cuota íntegra de la liquidación, a pesar de que tal previsión no se introdujo hasta la aprobación de la LIS, señalando expresamente:

<<En segundo término, la Sala considera conforme a Derecho la interpretación finalista realizada por la Sala de la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada, sobre la que no puede prevalecer la interpretación literal o gramatical del artículo 31.2 del TRLIS pretendida por el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación

Confirma esta interpretación la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que si bien no es aplicable a los ejercicios comprobados, sí resulta un importante criterio de interpretación,(...)>>

De esta forma, el Alto Tribunal confirma plenamente la interpretación finalista realizada por la propia Audiencia Nacional en la sentencia de instancia, recogida en la página 10 de la sentencia del Tribunal Supremo, que expresa aún con más claridad la idea pretendida por este TEAC (el subrayado y negrita es nuestro):

<<2. La sentencia impugnada en casación consideró correcta la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero, al que no se aplica la deducción por doble imposición internacional, como gasto del ejercicio, razonando (FJ 5ª) en los siguientes términos:

"En efecto, en el caso de autos la recurrente ha realizado un ajuste positivo en su base imponible, de forma que ha incrementado ésta en el importe del impuesto abonado en el extranjero; a la hora de aplicar la deducción su cuantía 0; lo que de facto implica que el impuesto abonado en el extranjero no será objeto de deducción. Es decir, la recurrente por la renta obtenida en el país de la fuente ha pagado el correspondiente impuesto y la recurrente, por la misma renta bruta pagará el impuesto en España.

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

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

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

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

El motivo se estima ".

La Sala de instancia, en suma, afirma que no permitir ese gasto fiscal, cuando la deducción del artículo 31.1 del TRLIS resulta ser inexistente, es contrario a la finalidad de la norma.>>

A la luz de lo expuesto procede confirmar el ajuste formulado por la Inspección de los Tributos, ya que la exención prevista en el artículo 50 TRLIS requiere de la existencia de una estructura real de actividad que permita considerar que la UTE opera como tal en el extranjero, requisito que no se cumple en el supuesto objeto de esta reclamación económico administrativa.

Sexto. *Sobre la compensación de bases imponibles negativas en relación a la deuda resultante del procedimiento de comprobación.*

RTI SL solicita que se compense la base imponible resultante del procedimiento de comprobación relativo al Impuesto sobre Sociedades 2012 con las bases imponibles negativas pendientes de compensar al iniciar dicho periodo, que ascendían a 2.005.227,58 euros.

Dicha solicitud fue efectuada en el marco del procedimiento y rechazada por parte de la Inspección de los Tributos en base al artículo 119.4 LGT, que reconoce el derecho a la compensación por un importe de 27.559,85 euros, al ser las cantidades que quedaban pendientes de compensar en el momento en que se dicta el Acuerdo de liquidación.

La entidad reclamante, en el escrito de alegaciones, mantiene que el artículo 119.4 LGT no excluye la posibilidad de que se apliquen las bases imponibles negativas pendientes de compensar con las que contaba la entidad al iniciar el periodo impositivo regularizado -2012-, debiendo eliminar su aplicación de los periodos posteriores en que se compensaron, ya que esta opción resulta más favorable para el contribuyente tanto en términos de intereses de demora como de sanciones.

Pues bien, esta cuestión ha sido resuelta por este Tribunal Económico Administrativo Central en diversas resoluciones, pudiendo citar, entre otras, las de 23 de marzo de 2022 (RG 4377/18) y 22 de julio de 2021 (RG 6363/19), ambas disponibles en DYCTEA, en las que se aclara que el artículo 119.4 LGT sólo permite que se apliquen en los procedimientos de aplicación de los tributos las cantidades pendientes de aplicación, esto es, los saldos pendientes a la fecha de la práctica del Acuerdo liquidatorio.

La previsión legal contenida en el apartado 4 del artículo 119 de la LGT responde a los principios de legalidad y seguridad jurídica, teniendo por objeto que no se apliquen, en las liquidaciones tributarias que se dicten por los órganos competentes encargados de la aplicación de los tributos, cantidades que, pudiendo estar pendientes de aplicación en el momento de presentar las respectivas autoliquidaciones, referidas al o los ejercicios objeto de comprobación - las cuales son objeto de revisión en el marco del procedimiento de comprobación - ya han sido utilizadas por la entidad en autoliquidaciones posteriores, presentadas antes de la práctica de dichas liquidaciones tributarias, y ello con independencia de que esos ejercicios, en los que la entidad ha aplicado esas cantidades pendientes, estén o no incluidos en el alcance de las actuaciones inspectoras.

En concreto, el Fundamento de Derecho Vigésimo de la primera de las resoluciones citadas analiza la cuestión en los siguientes términos (el subrayado y negrita es nuestro):

<<VIGESIMO.- La última de las cuestiones a tratar es la relativa a la consiste en determinar si procedía o no atender a la solicitud efectuada por el obligado tributario consistente en aplicar en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación, el importe máximo de las deducciones pendientes a la finalización de cada ejercicio anterior, aun cuando ya hubieran sido aplicadas en los ejercicios posteriores, también objeto del procedimiento inspector.

La Inspección considera que lo que pretende el interesado no es posible y, en apoyo de su postura, alude a lo establecido en el apartado 4 del artículo 119 de la Ley 58/2003, General Tributaria, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, (con entrada en vigor el 12-10-2015, esto es, antes del inicio de las actuaciones inspectoras que nos ocupan) según el cual:

"En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos."

Señala que lo dispuesto en dicho precepto impide incrementar, en el procedimiento inspector -que es un procedimiento de aplicación de los tributos-, las deducciones aplicadas en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, respecto de los importes declarados por el obligado tributario en sus respectivas autoliquidaciones. Dice que la solicitud de aplicación realizada por éste para la regularización de los ejercicios 2012 a 2015, implica en sí misma una solicitud de rectificación de las declaraciones presentadas en dichos ejercicios, si bien subsumida en el seno del procedimiento inspector.

El reclamante, por su parte, dice que en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015 aplicó el importe máximo de deducciones que la normativa le permitía, por lo que resulta evidente su voluntad de aplicar en cada uno de los referidos ejercicios el importe máximo posible de deducciones. Dice también que la Administración debe regularizar tanto los aspectos que perjudican como los que benefician al contribuyente, evitando que la invocación de los periodos impositivos o cualquier otra razón no permitan regularizar algunos aspectos o periodos que se hubieran visto afectados por la comprobación efectuada. Alude en este sentido a las SSTs de 05-11-2012 (rec.4611/2010), de 07-10-2015 (rec. 2622/2013), de 06-11-2014 (rec. 3110/2012) y de 13-10-2014 (rec. 2887/2012). Y manifiesta que la regularización ha de ser íntegra, en aras al principio de seguridad jurídica, reconocido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 25-09-2019 (rec. 4786/2017), 10-10-2019 (rec. 4809/2017 y 4153/2017 y 13-11-2019 (rec. 1675/2018).

Y finaliza diciendo que lo dispuesto en el artículo 119.4 de la LGT nada tiene que ver con su caso ya que no está solicitando que se incrementen o modifiquen las deducciones declaradas en las autoliquidaciones presentadas antes del inicio del procedimiento inspector, sino que las declaradas se distribuyan según el mismo criterio de deducción máxima en la medida que la regularización ha provocado un incremento de los límites de aplicación de las deducciones.

A la vista de cuanto antecede exponemos lo que sigue:

El apartado 4 de ese mismo artículo, introducido por la Ley 34/2015, recoge la posibilidad de aplicar en un procedimiento de aplicación de los tributos las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, pero no permite que las ya compensadas o deducidas se modifiquen mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación efectuadas una vez iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos.

En el apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 se argumenta la razón para incluir ese apartado nº 4 al artículo 119 de la LGT:

"Se señala expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida".

Sin embargo, al redactar el precepto el legislador va más allá pues, para impedir que se modifiquen las deducciones declaradas, incluye las solicitudes de rectificación efectuadas después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.

Pues bien, como se indica en el Acuerdo de liquidación ahora impugnado, la solicitud de aplicación de las deducciones realizada por el obligado tributario para la regularización de los ejercicios 2012 a 2015, implica en sí misma una solicitud de rectificación de las declaraciones presentadas en dichos ejercicios, aunque subsumida en el seno del procedimiento inspector y ello, dada la redacción del apartado 4 del artículo 119 de la LGT, no es posible. No procede modificar -desaplicar y reaplicar- las deducciones declaradas por la entidad en los ejercicios comprobados.

En consecuencia, por todo lo expuesto y considerando que la Inspección ha realizado una regularización íntegra (con independencia de que no sea coincidente con el criterio del reclamante) atendiendo a todos los aspectos de la misma, procedemos a desestimar también en este punto las alegaciones del interesado, y confirmamos el acuerdo impugnado.

En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 22 de julio de 2021 (RG 6363-19).>>

En conclusión, procede rechazar la pretensión formulada por RTI SL al estar prohibida expresamente por el artículo 119.4 LGT, confirmando en su integridad los acuerdos de liquidación impugnados.

Séptimo. Sobre la procedencia de la sanción impuesta a la UTE RTITY.

En la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de resolución del expediente sancionador seguido frente a la UTE -RG 901/22- se solicita la anulación del acto administrativo sin que se presenten alegaciones específicas al respecto.

En relación a esta sanción, el procedimiento se inicia con notificación de fecha 20 de septiembre de 2018, notificándose a su vez al obligado tributario el Acuerdo de resolución en fecha 25 de febrero de 2019, dentro del plazo máximo de 6 meses previsto en el artículo 211.2 LGT para finalizar el procedimiento sancionador.

A su vez, las actuaciones han sido desarrolladas de acuerdo con las normas del procedimiento sancionador reguladas en el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, dando cumplida satisfacción a los derechos del obligado tributario y no causando indefensión.

Para la existencia de infracción tributaria el artículo 183 LGT requiere de la existencia tanto de elemento objetivo como subjetivo en los siguientes términos:

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

En relación al elemento objetivo, la conducta incurrida por el obligado tributario se encuentra tipificada en el artículo 196 LGT, que recoge la infracción tributaria por imputar incorrectamente bases imponibles por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas, en los siguientes términos:

<<1. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.

La infracción prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades no imputadas. En el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente, la base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 40 por ciento.>>

En relación al elemento subjetivo, la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto en materia tributaria. En particular, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20/06/2005), señala que: "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

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

El análisis de la culpabilidad se recoge en el Fundamento de Derecho Quinto, siendo alguno de los párrafos más relevantes para motivar la culpabilidad los siguientes (el subrayado es nuestro):

<<A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada culpable en todo caso.

Se ha de valorar la culpabilidad en la conducta regularizada que da lugar al tipo infractor señalado en el apartado anterior.

Culpabilidad en ajuste en gastos.- Respecto a la concurrencia de culpabilidad en el ajuste de los gastos, el contribuyente no puede desconocer los requisitos para la deducibilidad de los gastos, y la imposibilidad de deducir liberalidades, o gastos cuya justificación y afectación a la actividad (más allá de la propia factura) no es aportada. Se aprecia cuanto menos negligencia en la indebida deducción de estos gastos.

Consta en el expediente, y se recoge en el fundamento de derecho cuarto del acuerdo de liquidación, que el obligado contabilizó el 26/12/2012 un gasto de 320.600euros. En la Diligencia nº 5 de fecha 9 de mayo de 2018 que figura incorporada al expediente, consta en su punto Cuarto la siguiente solicitud de la inspección:

" Cuarto.- Explicación detallada del asiento de la cuenta 629000 "otros servicios" de fecha 26/12/2012 por importe de 320.600 euros, justificando, la necesidad del gasto y su correlación con los ingresos.

La documentación requerida se presentará por sede electrónica antes del día 25 de mayo de 2018." En la documentación aportada a través de la Sede electrónica de la AEAT el día 25 de mayo de 2018, no se aportó documentación relativa a este punto.

Por tanto, como prueba de la deducibilidad del gasto regularizado, el obligado tributario únicamente ha aportado una factura emitida por la entidad LGC , S.L., NIF ..., por el concepto "Modelo Cesta de Navidad Platino, Oro, Bronce, Especial I y Especial II" De la descripción de los productos incluidos en la factura y dada la falta de motivación por parte de la empresa de la necesidad de incurrir en ese gasto, no ha quedado acreditado su relación con los ingresos y por lo tanto solo se puede calificar como liberalidad. No queda acreditado quienes son los destinatarios de los bienes, la correlación del gasto con los ingresos, únicamente como prueba del gasto consta la citada factura.

La carga de la prueba y la facilidad probatoria de la deducibilidad del gasto la tiene el propio obligado tributario.

Así pues en el caso que nos ocupa entendemos que concurre en el obligado tributario un descuido en su actuación y laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma. La propia normativa del impuesto establece el carácter no deducible de las liberalidades (artículo 14 TRLIS).

No existe duda interpretativa alguna sobre los requisitos exigidos para la deducibilidad de los gastos regularizados. En este caso, la conducta del interesado debe ser considerada como culpable, ya que el obligado tributario ha imputado improcedentemente una Base Imponible a sus socios tal como se ha explicitado en el acuerdo de liquidación de referencia, cuyo único fin era reducir el importe de la carga fiscal correspondiente en socios, hoy sucesores, por lo que su conducta debe calificarse de, cuanto menos, negligente, pues no ha llevado a cabo un comportamiento acorde con la naturaleza de la obligación tributaria.>>

Este Tribunal Económico Administrativo Central considera suficientemente motivada la concurrencia de culpabilidad respecto a la sanción del artículo 196 LGT, ya que la UTE se deduce un gasto no correlacionado con su actividad económica, siendo plenamente consciente de tal circunstancia, poniendo de manifiesto una evidente negligencia en su comportamiento, por cuanto no aporta siquiera una justificación debida del gasto ni del destino que se dio a dichas cestas de Navidad.

Por lo tanto, se considera por este Tribunal Económico Administrativo Central que la culpa o negligencia está suficientemente motivada, recogiendo en el Acuerdo sancionador una referencia a los hechos y fundamentos de derecho que permite conocer el proceso lógico y jurídico que condujo al órgano administrativo a tomar su decisión y, en este caso, dada la información incorporada al expediente, consideramos que el Acuerdo sancionador ahora analizado tiene el contenido mínimo que requiere el artículo 211.3 de la Ley 58/2003.

Octavo. *Sobre la procedencia de las sanciones impuestas a RTI SL*

En la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de resolución derivado del expediente sancionador asociado a la liquidación en que se regulariza la situación tributaria de RTI SL -RG 900/22- se presentan alegaciones referentes a los dos ajustes efectuados en el Acuerdo de liquidación -rechazar la aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS y negar la deducibilidad de gastos por importe de 39.802 euros- en los términos explicitados en el último antecedente de hecho de la presente resolución.

Procede analizar por este TEAC de forma individualizada cada uno de los motivos alegados para dar cumplida respuesta a las pretensiones formuladas en el escrito de alegaciones

Posible inexistencia de elemento objetivo de la infracción en la parte correspondiente al ajuste derivado de no aplicar la exención del artículo 50 TRLIS.

El Acuerdo sancionador correspondiente a los periodos impositivos 2012 y 2013 recoge la tipicidad de la conducta cometida. En concreto, se parte del artículo 195.1 LGT que tipifica como infracción dos conductas:

<<Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

(...)>>

La entidad reclamante incurre en ambas con el siguiente detalle:

Tanto en el ejercicio 2012 como 2013 acredita indebidamente bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros por importe de 206.563,85 euros y 207.237,17 euros respectivamente, como consecuencia de haber deducido indebidamente gastos en base imponible y haber aplicado la exención del artículo 50 TRLIS sin derecho a ello.

En el ejercicio 2012 incurre en el supuesto previsto en el párrafo 2º del artículo 195.1 LGT, ya que parte de la base imponible positiva dejada de declarar fue compensada con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores -en concreto, 27.599,85 euros-, por lo que no se dejó de ingresar cantidad alguna por dicho importe.

Lo mismo ocurre con la infracción del artículo 191 LGT, consistente en <<dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley>>. En concreto, el apartado 5 de dicho precepto añade que <<Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá

que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento. En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución>>

Resulta evidente que este es el comportamiento seguido por RTI SL, ya que en ambos ejercicios obtiene indebidamente una devolución (72.544,74 euros en 2012 y 32.974,38 euros en 2013) y deja de ingresar la deuda tributaria que le correspondía por importe de 5.329.537,59 euros y de 134.595,12 euros respectivamente.

En la medida en que todos los ajustes formulados en los Acuerdos de liquidación han sido confirmados en los Fundamentos de Derecho previos de esta resolución, procede confirmar la concurrencia del elemento objetivo de las infracciones sancionadas.

Posible inexistencia de elemento subjetivo, por proceder en todo caso una interpretación razonable de la norma al aplicar la exención, que excluiría en todo caso la existencia de infracción tributaria.

El artículo 179.2.d) LGT excluye la existencia de responsabilidad cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiéndose que concurre tal circunstancia cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

En el presente caso resulta evidente que, aún cuando RTI SL aplicó una interpretación del artículo 50 TRLIS no compartida por este TEAC, resultaba razonable en vista a la redacción del precepto, hasta el punto de que la Audiencia Nacional comparte en la sentencia analizada en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución la misma interpretación que el contribuyente.

No cabe apreciar culpabilidad si el obligado tributario amparó su conducta en una interpretación fundada de la norma, aun cuando dicha interpretación no sea la mantenida por la Administración o por los Tribunales en un momento posterior a la realización de los hechos imputados, tal y como reconoce el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de mayo de 2011 (recurso de casación nº 1677/2006).

La redacción del artículo 50 TRLIS no aclara de forma inequívoca si para la aplicación de la exención se requiere de existencia de medios materiales y personales en el extranjero o si es aplicable a las meras exportaciones de bienes producidos en España, siendo preciso para dilucidarlo efectuar una interpretación sistemática de los mecanismos para eliminar la doble imposición regulados en la normativa y de la posterior reforma efectuada por el legislador para alumbrar su aplicación.

En base a lo anterior, este Tribunal Económico Administrativo Central considera que RTI SL aplicó una interpretación razonable del artículo 50 TRLIS, debiendo anular la parte de las sanciones impuestas en los periodos impositivos 2012 y 2013 derivados de tal ajuste por no concurrir el elemento subjetivo de culpabilidad exigido por el artículo 183 LGT.

Posible defecto de motivación de la culpabilidad en el Acuerdo sancionador en relación a los gastos no deducibles por importe de 39.802 euros.

Por último, y por la parte de las sanciones no afectas por la interpretación razonable de la normativa tributaria, la entidad reclamante alega insuficiente motivación de la culpabilidad en el acuerdo de resolución del expediente sancionador. Esta motivación, como se analiza en el Fundamento de Derecho anterior, resulta un requisito imprescindible para la imposición de sanciones tributarias.

El Acuerdo de resolución del expediente sancionador motiva la culpabilidad en relación al ajuste por gastos no deducibles en los siguientes términos:

<<Culpabilidad en ajuste en gastos.- Respecto a la concurrencia de culpabilidad en el ajuste de los gastos, el contribuyente no puede desconocer los requisitos para la deducibilidad de los gastos, y la imposibilidad de deducir gastos en los que el obligado no parece ser el destinatario de los mismos o que conforme a lo estipulado en contrato, no le corresponde soportar: se trata de gastos no afectos a la actividad o no correlacionados con los ingresos, de meras liberalidades. Se aprecia cuanto menos negligencia en la indebida deducción de estos gastos.

Así pues en el caso que nos ocupa entendemos que concurre un descuido en su actuación y laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma. La propia normativa del impuesto establece el carácter no deducible de las liberalidades (artículo 14 TRLIS).

Consta en el expediente, y se recoge en el fundamento de derecho cuarto del acuerdo de liquidación, que el obligado satisfizo y contabilizó gastos en el ejercicio 2012 por importe de 39.802 euros que constituyen liberalidades como se puso de manifiesto en Diligencia número 6 de 15 de junio de 2018. Dichas facturas corresponden a gastos de hoteles y gastos médicos de personas ajenas al obligado y que fueron satisfechos y contabilizados como gastos deducibles por el obligado.

En la Diligencia nº 6 se adjuntó explicación aportada por la entidad (página 3 de la diligencia) en la que manifestó que "durante la estancia de un funcionario de la delegación del Proyecto Kwanza Sul en Madrid, se sintió indispuerto y le diagnosticaron un tumor cerebral. Al no contar con un seguro médico, la entidad por razones humanitarias asumió los costes de hospitalización, intervención, alquiler de alojamiento para su mujer. De la descripción de los servicios incluidos en las facturas y dada la falta de motivación económica por parte de la empresa

de la necesidad de incurrir en ese gasto, no ha quedado acreditado la relación con los ingresos y por lo tanto solo se puede calificar como liberalidad. El carácter no deducible del gasto no ofrece ninguna duda interpretativa.>>

Aunque de forma muy sucinta, la Inspección de los Tributos motiva la concurrencia de culpabilidad en el comportamiento de RTI SL al minorar su base imponible, ya que era plenamente consciente de que se trataba de gastos no relacionados con su actividad si no de "carácter humanitario" efectuados en favor de personas ajenas a su actividad económica, como reconoce en Diligencia número 6. Al ser conocedor de que no se cumplía con los requisitos para la deducibilidad del gasto se pone de manifiesto la negligencia de su comportamiento, circunstancia apreciada por el acuerdo de resolución del expediente sancionador, por lo que procede confirmar la imposición de sanciones en relación a este ajuste.

Noveno.

En base a todo lo anterior, este Tribunal Económico Administrativo Central acuerda:

Rechazar las pretensiones formuladas contra los acuerdos de liquidación impugnados, confirmando las regularizaciones efectuadas tanto en sede de la UTE RTITY como del socio-sucesor RTI SL.

Confirmar la sanción del artículo 196 LGT impuesta a la UTE RTITY por no haber imputado correctamente cantidades a sus socios como consecuencia de haber deducido indebidamente gastos en su base imponible.

Confirmar las sanciones impuestas a RTI SL por la parte del ajuste relativo a los gastos no deducibles aplicados en su base imponible, anulando la parte correspondiente al ajuste por la exención del artículo 50 TRLIS por concurrir una interpretación razonable de la normativa tributaria.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas