

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092527

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de febrero de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 6496/2022

#### SUMARIO:

**IS. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros.** *Supuesto de administradores que también tienen relación laboral de alta dirección. Teoría del vínculo. Cambio de criterio.* La cuestión que plantea la contribuyente es la deducibilidad de las retribuciones percibidas por los consejeros con funciones ejecutivas de la sociedad.

En concreto, alega la entidad que se ha probado que dichos pagos respetaron, en todo momento, lo dispuesto en la normativa mercantil, porque estaba reconocido en los estatutos sociales que el cargo de consejero/administrador sería retribuido y, en aquellos, se recogía, con el suficiente grado de certeza, el sistema retributivo.

Por el contrario, la Inspección concluyó en el acuerdo de liquidación impugnado que tales retribuciones no podían ser admitidas como deducibles en el IS puesto que, al resultar de aplicación la «teoría del vínculo» y absorber la relación mercantil a la relación laboral de alta dirección que estaba establecida entre la entidad y esas personas, todos los importes que se les satisfacían debían entenderse enmarcados en el ámbito de la relación mercantil -establecida entre una sociedad y sus consejeros/administradores- y, por tanto, para considerar su tratamiento fiscal para la entidad pagadora habría que analizar el cumplimiento de los requisitos mercantiles. Y, en este caso, no se habría cumplido el requisito de certeza en la previsión estatutaria de la retribución a satisfacer a los consejeros/administradores, puesto que en ella no se daba, según la Inspección, ninguna pista sobre el importe o sobre la forma de cálculo de dichas retribuciones, y no se hacía una remisión a la aprobación del importe concreto por la Junta General.

Pues bien, conforme a lo que esgrime el Tribunal Supremo en STS, de 27 de junio de 2023, recurso n.º 6442/2021 (NFJ090385), que el TEAC ha de asumir, en un caso como este en el que resulta que hay unas personas que siendo consejeros/administradores de una entidad también tenían, con esta, una relación laboral especial de alta dirección, en base a la cual percibían unas retribuciones que constan acreditadas y contabilizadas, debe rechazarse que tales importes deban entenderse percibidos en el marco de la relación mercantil -sociedad y consejero/administrador-, sino que debe admitirse que se perciben en el marco de una relación de índole laboral -sociedad y alto directivo- por lo que, para considerar sobre su deducibilidad, basta que reúnan las exigencias propias de la deducibilidad de cualquier partida de gasto.

En definitiva, en base a ello, se debe considerar la posibilidad de que, en un caso como este, nos encontramos con personas que perciben, de una entidad, dos tipos de retribuciones: por un lado, las propias a su cargo de administrador/consejero, para cuya deducibilidad deberá estarse al cumplimiento de los requisitos fijados en la normativa mercantil y, por otro lado, las correspondientes a una relación laboral que pueda existir con la sociedad, ya sea ordinaria o especial -de alta dirección-, las cuales, a la hora de determinar su tratamiento fiscal, no pueden verse afectadas por la referida teoría del vínculo aplicada sin examinar las peculiaridades de cada caso.

No obstante, el TEAC entiende procedente aclarar que, siendo las citadas personas, a la vez y de forma simultánea, consejeros de la entidad y altos directivos de la misma, en caso de que se hubiera determinado qué retribuciones percibían por su estricta condición de consejero -relación mercantil-, diferenciándose de las percibidas por el ejercicio de funciones ejecutivas -relación laboral de alta dirección-, la deducibilidad de aquellas, las referidas a su estricta condición de consejero/administrador de la entidad, estaría condicionada a la exigencia que tradicional y reiteradamente ha venido observando el TEAC y que se sintetizan en exigir, para reconocerles tal carácter, un estricto cumplimiento de las normas mercantiles sobre la retribución de los consejeros/administradores de las sociedades mercantiles -carácter no gratuito del cargo, fijación con certeza del sistema retributivo a seguir, para éstos, en los estatutos con el suficiente grado de certeza-.  
**(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 12, 66, 99, 104, 150, 151, 226 y 227 y disp. adic. 11.<sup>a</sup>.

Código Civil, art. 3.

Constitución Española, arts. 31, 33, 86 y 103.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 35 y 50.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 21, 31, 35, 76 y 87.

RDLeg. 1/2010 (TRLSC), arts. 124, 125, 304, 306, 317, 338, 340, 360, 383 y 396.

Ley 11/2015 (Recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión), arts. 25, 27, 35, 39 y 64.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 5, 14, 53, 71, 72 y 112.

RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19).

RD-Ley 8/2020 (Medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19), art. 33.

RD-Ley 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo), disp. adic. primera.

RD 537/2020 (Prorroga el estado de alarma declarado por el RD 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), art. 9.

Directiva 2014/59/UE (Marco para la recuperación y la resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión), arts. 31, 34 y 37.

Reglamento (UE) 806/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo (Normas y procedimiento uniformes para la resolución de entidades de crédito y de determinadas empresas de servicios de inversión en el marco de un Mecanismo Único de Resolución y un Fondo Único de Resolución), arts. 22 y 24.

RD 1432/2003 (Emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de I+D+I), arts. 2 y 9.

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

Se ha visto la presente reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado con fecha 18/07/2022 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (en adelante, DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), contra la entidad **XZ-TW**, SA, con NIF ..., por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2016, 2017 y 2018.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 02/08/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 29/07/2022 contra el acuerdo de liquidación identificado en el encabezamiento

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

### Segundo.

Con fecha 27/01/2020 se iniciaron, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la DCGC de la AEAT, actuaciones de comprobación e investigación del **GRUPO FISCAL\_1**, cuya sociedad representante es la entidad **XZ-TW**, SA (en adelante, **XZ-TW**, "la entidad" o "la reclamante"), en relación al IS de los ejercicios 2016 a 2018. Las citadas actuaciones tuvieron alcance general.

La entidad dominante del citado grupo es la sociedad alemana **XZ**.

En relación con las entidades integrantes del grupo residentes en España, exclusivamente se han realizado actuaciones de comprobación cerca de la sociedad dependiente y representante del grupo, **XZ-TW**, SA y la sociedad, también dependiente, **XZ-QR** SL (con NIF ...).

Las actividades principales de éstas están clasificadas en los epígrafes del I.A.E (Empresario) 821 de ENTIDADES ASEGURADORAS DE VIDA Y CAPITALIZACIÓN y 822 de ASEGURADORAS DE ENFERMEDAD Y RIESGOS.

La entidad había presentado autoliquidaciones, por el IS de los periodos comprobados, con el siguiente detalle (en euros):

	EJERCICIO 2016	EJERCICIO 2017	EJERCICIO 2018
Base Imponible GRUPO	197.265.093,16	62.267.270,60	146.278.554,88
Cuota ej. a ing o dev (Estado)	44.291.073,03	8.231.732,24	28.065.591,82
Líqu a ing o dev (Estado)	24.168.212,86	-22.379.505,49	-531.563,01

**Tercero.**

Como resultado de las actuaciones señaladas, se formalizaron, con fecha 31/05/2022, las siguientes actas en cuanto al IS:

- Acta de disconformidad A02, nº **REFERENCIA\_1**, objeto del acuerdo de liquidación aquí impugnado.
- Acta de conformidad A01 nº **REFERENCIA\_2**, en la que se regularizan determinadas operaciones vinculadas.
- Acta de conformidad A01 nº **REFERENCIA\_3**, en la que se regularizan otros ajustes en conformidad.

El actuario procedió a proponer la regularización de la situación tributaria de la entidad, por los siguientes motivos, respecto de los que la entidad prestó su disconformidad:

1º) Se considera que no existe pérdida alguna derivada de los derechos de suscripción preferente de las acciones del **BANCO\_1**, en el año 2016, en la entidad **XZ-TW**.

2º) Se niega la deducibilidad de la pérdida derivada de la amortización de las acciones del **BANCO\_1**, registrada en el ejercicio 2017, en concepto de venta de las citadas acciones y deterioros contables no deducidos, en virtud del artículo 21.6 de la LIS, en la entidad **XZ-TW**.

3º) No se admite la deducibilidad, en el IS de los ejercicios comprobados, de las retribuciones percibidas por **D. Axy** (CEO) y **D. Bts** (CEO Regional para ...), por el ejercicio de funciones ejecutivas en la entidad **XZ-TW**.

4º) No se admite la deducibilidad, en el IS de los ejercicios 2016 y 2017, del impuesto satisfecho en el extranjero en lo que excede del límite del artículo 31.1 de la LIS.

5º) Procedencia de minorar el importe de los gastos registrados a incluir en las bases de deducción por I+D y de innovación tecnológica, por considerar que no cumplían los requisitos previstos para ello en el artículo 35 de la LIS.

**Cuarto.**

Finalmente, con fecha 08/07/2022 se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación, notificado a la entidad el día 11/07/2022, confirmando la propuesta contenida en el acta A02, nº **REFERENCIA\_1**, en relación al IS de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, resultando una deuda tributaria por importe total de 52.696.494,22 euros, con el siguiente detalle:

	<b>EJERCICIO 2016</b>	<b>EJERCICIO 2017</b>	<b>EJERCICIO 2018</b>
Cuota del acta	2.258.584	41.911.139,31	1.840.848,66
Intereses de demora	419.539,71	5.029.314,65	203.880,29
<b>DEUDA TOTAL</b>	<b>2.678.123,71</b>	<b>46.940.453,96</b>	<b>2.044.728,95</b>

**Quinto.**

Disconforme la entidad con el acuerdo de liquidación citado, interpuso con fecha 29/07/2022, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), la presente reclamación económico-administrativa, tramitada con RG núm. 6496/2022, solicitando que se declarase no conforme a derecho la liquidación practicada. Las alegaciones formuladas dentro del trámite concedido al efecto fueron, en síntesis, las siguientes:

- Prescripción del derecho de la Administración a regularizar el IS del ejercicio 2016, por haber transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento de 27 meses, sin haberse dictado la liquidación correspondiente. Y, en consecuencia, se ha producido un cálculo erróneo de los intereses de demora.

- Deducibilidad de la pérdida derivada de la amortización de las acciones del **BANCO\_1** y su integración en la base imponible del IS del ejercicio 2017.

- Deducibilidad de la pérdida derivada de los derechos de suscripción preferente de acciones del **BANCO\_1** contabilizadas en el ejercicio 2016.

- Deducibilidad en la base imponible de las retribuciones percibidas por los consejeros con funciones ejecutivas de la sociedad, **D. Axy** (CEO) y **D. Bts** (CEO Regional para ...).

- Improcedencia del ajuste negativo practicado por la Inspección en la base imponible en virtud del art. 31.2 de la LIS. Procede la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición jurídica regulada en el artículo citado.

• Improcedencia de la minoración de la base de deducción por I+D e Innovación Tecnológica practicada por la Inspección, por no ser competente para ello. Además, se alega falta de motivación del ajuste practicado por basarse exclusivamente en los informes emitidos por el Equipo de Apoyo Informático.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

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

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho del acuerdo de liquidación impugnado, atendiendo a las alegaciones en contra del mismo expuestas por la entidad en la reclamación interpuesta.

### Tercero.

En primer lugar, la entidad reclamante alega la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2016 habida cuenta que entiende que el procedimiento inspector, del que resultó la liquidación impugnada, se excedió de su plazo máximo de duración.

Respecto de la duración de las actuaciones, el artículo 150 de la LGT, dispone lo siguiente:

*"Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.*

*1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:*

*a) 18 meses, con carácter general.*

*b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:*

*1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.*

*2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.*

*Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.*

*El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.*

*2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.*

*En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.*

*(...)*

*A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.*

3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley.

b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, o la recepción de la comunicación del mismo.

d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.

f) La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

g) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.  
(...)

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. (...)

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento."

En el presente caso, las actuaciones de comprobación, de las que derivó el acuerdo de liquidación impugnado, se iniciaron mediante la notificación de la comunicación de inicio que se produjo con fecha 27/01/2020, siendo el plazo máximo de duración de las mismas de 27 meses, de acuerdo con lo expuesto en el precepto transcrito; en síntesis, de ello cabe concluir que el procedimiento, para ajustarse a su duración máxima, debía concluir, con la notificación de la resolución, antes del 28/04/2022.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que, en el curso de las citadas actuaciones, se solicitó por la entidad suspensión del procedimiento, al amparo de lo establecido en el artículo 150.4 LGT citado, por un plazo de 60 días, lo que implicaba que el procedimiento inspector tenía, como fecha límite para finalizar, el 26/06/2022.

Pero es que, además, según consta en el acuerdo de liquidación, la tramitación del procedimiento inspector se vio afectado por la declaración, por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no procediendo, por ello, computar, a los efectos de la duración máxima del mismo, los días incluidos en el período de vigencia de dicho estado de alarma, según lo previsto en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. En consecuencia, el procedimiento inspector se debe tener por suspendido por los 78 días de duración del referido estado de alarma (número de días comprendidos entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020), contando con esos días como plazo adicional para poder concluir de forma ajustada, lo que lleva su límite al 12/09/2022. El acuerdo liquidatorio fue notificado el 11/07/2022 por lo que estaría dentro del plazo legalmente exigido al respecto.

La reclamante, defiende, en el escrito de alegaciones presentado, que sí se habría producido la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras al tiempo de la notificación del acuerdo, por considerar que esa extensión del plazo por la duración del estado de alarma por la situación de emergencia sanitaria generada por la Covid 19, de 78 días, no podía considerarse de forma automática y objetiva, sino que la Inspección, si considerara que debía operar ese plazo como un plazo de suspensión del procedimiento, a efectos de excluirlos de su cómputo de duración, debía de haber motivado que durante esos días se había producido una afectación, de forma real y significativa, sobre el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras. En ese sentido, argumenta que, durante el citado periodo la Inspección había seguido desarrollando de manera exhaustiva su labor comprobadora.

Sobre esta cuestión, cabe señalar que ya se ha pronunciado este TEAC en numerosas ocasiones, pudiendo citarse las resoluciones de fecha 28/03/2023, con RG num. 9299/2021, y 26/06/2023, con RG num. 2497/2021, en las que se concluyó que la suspensión de los plazos administrativos por la declaración del estado de alarma en cuestión se inició el 14 de marzo de 2020, con la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de la misma fecha, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y que en su disposición adicional tercera reconoció la suspensión de todos los plazos administrativos en los siguientes términos:

*<<Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo>>*

En fecha 18 de marzo de 2020 entró en vigor el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, que en su artículo 33 reguló en mayor detalle la suspensión de los plazos en el ámbito tributario. Para lo que a esta cuestión interesa, su apartado 5 dispuso (el subrayado es nuestro):

*<<El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.>>*

En fecha 23 de abril de 2020 entró en vigor el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, que en su disposición adicional primera modificaba el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 extendiendo sus efectos hasta el 30 de mayo de 2020. En particular:

*"Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020."*

Por último, el artículo 9 del Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 confirma que:

*"Con efectos desde el 1 de junio de 2020, el cómputo de los plazos administrativos que hubieran sido suspendidos se reanudará, o se reiniciará, si así se hubiera previsto en una norma con rango de ley aprobada durante la vigencia del estado de alarma y sus prórrogas."*

Por lo tanto, el procedimiento inspector del que se deriva el acuerdo de liquidación impugnado estuvo efectivamente suspendido, como consecuencia de la entrada en vigor del estado de alarma asociada a la crisis sanitaria causada por el COVID-19, entre el 14 de marzo y 30 de mayo de 2020, es decir, por un plazo total de 78 días.

Dicha suspensión, además, y es también doctrina de este TEAC, no se hace depender, en contra de lo esgrimido por el escrito de alegaciones, de que los órganos encargados de la comprobación motiven en qué medida la interrupción de las actuaciones ha afectado al desarrollo de las mismas, sino de una circunstancia meramente objetiva, como era la existencia de un estado de alarma que imposibilitaba la realización de trámites imprescindibles en el desarrollo de todo procedimiento administrativo.

Es por ello por lo que la normativa no condiciona tal suspensión a la concurrencia de los requisitos alegados, como sí ocurre en otros casos, tales como las dilaciones o interrupciones justificadas del artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, -LGT-) o la antigua ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector vigente hasta 2015.

Dadas las restricciones de movilidad, de encuentros entre personas, e incluso de acceso a las oficinas públicas existentes durante dicho periodo, que claramente impidieron la continuación de los trámites del procedimiento administrativo, se decretó la suspensión del plazo máximo de duración de los procedimientos administrativos, así como de otros derechos de índole temporal, como el cómputo de los plazos de prescripción del artículo 66 LGT o los plazos para la interposición de recursos o reclamaciones por parte de los contribuyentes.

La misma conclusión se alcanza del análisis de la regulación general de los plazos de suspensión que pueden concurrir en el procedimiento inspector regulados en el artículo 150.3 LGT a partir de la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT. La exposición de motivos de dicha ley de reforma explica la razón de ser y funcionamiento de los cambios en el cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector, destacando para resolver esta cuestión el siguiente extracto (el subrayado y negrita es nuestro):

*"La reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección y, como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que la Administración Tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones. No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la Ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, pudiéndose extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.*

*Las consecuencias de la superación del plazo del procedimiento inspector serán las actualmente previstas."*

Desde la entrada en vigor de dicha reforma, se fijan una serie de circunstancias objetivas que conllevan la suspensión del procedimiento, debiendo esos días ser descontados a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Como indica la exposición de motivos de tal reforma, el fin de incluir causas objetivas respecto al régimen anterior -que permitía descontar los periodos de dilaciones y de interrupción justificada del artículo 104.2 LGT, que sí están sujetos a estrictos requisitos de motivación- es eliminar ese complejo sistema, otorgando mayor seguridad jurídica a la duración del procedimiento y reduciendo significativamente la conflictividad tributaria que derivaba precisamente de la subjetividad en el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo. Así lo muestra el tenor literal del preámbulo de la reforma:

*"Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:*

*a) Simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.*

*b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.*

*c) Reducir significativamente la conflictividad tributaria."*

El principio de especialidad normativa *-lex specialis derogat legi generali-* consolidado por nuestra jurisprudencia como principio general del derecho obliga a estar en primer lugar a las normas específicas que regulan la suspensión "sui generis" derivada del estado de alarma por la situación sanitaria del COVID-19. De la misma se infiere, como se ha razonado en esta resolución, que la causa de suspensión del plazo de duración del procedimiento

es objetiva -en contra de lo mantenido por el escrito de alegaciones-, dadas las dificultades de continuarlo asociadas al estado de alarma que generó la pandemia entre dichas fechas, siendo la razón por la que se prevé la suspensión del procedimiento sin estar condicionado a ningún requisito de motivación o del momento en qué se encontrase dicho procedimiento administrativo.

#### Cuarto.

Por último, en relación esta cuestión, la entidad reclamante mantiene que no procede la suspensión al haber la Inspección de los Tributos continuado con las actuaciones. En concreto, señala que durante el periodo del referido estado de alarma, se recopiló y se aportó numerosa documentación, de la que había sido solicitada por la Inspección, documentación que, además, fue revisada por el equipo inspector, lo que evidencia que no hubo una paralización de la actividad inspectora.

Pues bien, el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, previamente transcrito, prevé la suspensión del procedimiento de comprobación, permitiendo no obstante a la Administración <<impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles>>.

Para entender tal disposición debe nuevamente efectuarse la interpretación en el marco del contexto que motiva su aprobación, la realidad social existente en dichos meses y la finalidad perseguida, tal y como reconoce el artículo 3 del Código Civil, al que se remite el artículo 12.1 LGT para la interpretación de las normas tributarias.

La crisis sanitaria del COVID-19 implicó la aprobación de una serie de normas -encabezadas por el ya referido Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma- que impusieron restricciones sin precedentes en el ámbito de la movilidad, con un confinamiento que impidió que se produjesen encuentros entre personas e imposibilitó la práctica ordinaria de la mayoría de profesiones.

Estas restricciones extraordinarias impuestas para hacer frente a los efectos de la pandemia suponían, entre otras consecuencias, la imposibilidad de que la Administración Tributaria continuase con los trámites de los procedimientos administrativos, que requieren en muchos casos de interacción de ésta con otros órganos y/o contribuyentes. Ante la incapacidad de que se pudiese garantizar la realización de los trámites propios del procedimiento administrativo, se adoptó la decisión de la suspensión de los procedimientos, pudiendo efectuar únicamente aquellos que tuviesen la consideración de imprescindibles.

Yerra la entidad reclamante en su argumentación porque confunde lo que son los trámites del procedimiento administrativo -cuya realización estaba suspendida y, por tanto, impedida, por las razones señaladas - con lo que es el trabajo propio e interno de los funcionarios de la Administración como eran los encargados del procedimiento inspector al que se refiere este expediente. Resulta, en ese sentido, ilustrativa la definición de procedimiento administrativo contenida en el preámbulo de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas (en adelante, -LPACAP-), que define el procedimiento administrativo como "el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración". Así, los trámites del procedimiento son las actuaciones formales que impulsan su desarrollo desde el inicio hasta el fin, como son, sin ánimo de ser exhaustivos, la notificación de inicio, comunicaciones, desarrollo de visitas con extensión de diligencias, personaciones, requerimientos, trámites de puesta de manifiesto del expediente y de alegaciones, notificaciones de la propuesta de resolución y notificación de la resolución en sí misma.

Estos son los trámites que integran el procedimiento de inspección tributaria. Son estos los actos de trámite que, dependiendo del caso, pueden requerir o no representación (artículo 5 LPACAP), que según el tipo de contribuyente pueden estar obligados a su realización por medios electrónicos (artículo 14.2 LPACAP), los actos que el contribuyente tiene derecho a conocer en todo caso (artículo 53.1.a) LPACAP), que deben impulsarse por medios electrónicos (artículo 71 LPACAP), que deben concentrarse si es admisible su impulso simultáneo (artículo 72.1 LPACAP) y que no son susceptibles de recurso separado salvo si deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos (artículo 112.1 LPACAP). Y estos no pueden confundirse con meras actuaciones internas realizadas por los funcionarios de la Administración para, en este caso, facilitar el análisis de la documentación e información facilitada por la entidad, y que en ningún caso suponen un documento formal que constituya un acto de trámite del procedimiento.

Lo que impidieron las normas aprobadas para hacer frente a la crisis sanitaria fue el desarrollo o realización de los trámites del procedimiento, debido a que las restricciones imposibilitaban su desarrollo en los términos expuestos. De hecho, y para evitar una nueva paralización en estos casos, se modificaron, a partir del 16 de junio de 2020, los artículos 99 y 151.1 LGT, que permiten el desarrollo de las actuaciones a través de sistemas digitales, permitiendo así que se efectúen los trámites del procedimiento administrativo aún en caso de que concurren restricciones como las que se aprobaron con el estado de alarma de marzo de 2020. Pero, al no existir tal posibilidad durante la duración del estado de alarma, fue necesario suspender todos los trámites de los procedimientos administrativos.



Pero ello no afectaba, lógicamente, al trabajo interno de los órganos de la Inspección de los Tributos que, de acuerdo con el escrito de alegaciones, parece inferirse que deberían haber permanecido inactivos durante los 78 días computados, sin analizar documentación alguna -aunque contasen ya con ella-, investigar o desempeñar las tareas que dependen únicamente de ellos mismos. Tal interpretación no sólo sería contraria a la normativa que suspende el cómputo de los plazos administrativos que impide, simplemente, que la Administración Tributaria efectúe trámites administrativos -salvo los imprescindibles- pero no impone la obligación de sus funcionarios de dejar de trabajar, sino que además resultaría contraria al principio de eficiencia que debe regir toda actuación administrativa en virtud del artículo 103 de la Constitución Española.

Precisamente, si durante esos meses de duración del estado de alarma no podían efectuarse trámites administrativos, lo correcto era continuar efectuando las tareas autónomas que simplemente dependían de ellos, para cuando se reanudasen los procedimientos estar preparados para avanzar lo más rápido posible, garantizando un servicio efectivo a los ciudadanos y una mayor eficacia en su desempeño, de acuerdo con los principios plasmados en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, -LRJSP-).

A la luz de lo expuesto procede desestimar la pretensión formulada por la entidad, ya que para el cómputo del plazo del procedimiento inspector se debe tener en cuenta la suspensión de 78 días transcurrida entre el 14 de marzo y 30 de mayo de 2020, habiéndose producido la puesta a disposición del acuerdo de liquidación en sede electrónica dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. En consecuencia, no cabe apreciar la prescripción del IS 2016 alegada, causada, según argumentaba la entidad, por haber excedido del plazo de duración de las actuaciones de comprobación.

## Quinto.

Resuelta la cuestión formal previa, relativa a la posible prescripción del IS 2016 por la duración de las actuaciones, procede, a continuación, entrar a analizar las distintas cuestiones de fondo planteadas en el escrito de alegaciones presentado por la entidad para sustentar su impugnación de la regularización, girada a su cargo, por el IS de 2016 a 2018.

En primer lugar, alega la reclamante la deducibilidad, en el IS del ejercicio 2017, de la pérdida derivada de la amortización de las acciones del **BANCO\_1** por la entidad del grupo **XZ-TW** que era la que las tenía en su patrimonio.

Según consta de los hechos expuestos en el expediente, la entidad reclamante ostenta participaciones en el **BANCO\_1** adquiridas en 2015, 2016 y 2017. En el ejercicio 2017, la entidad se dedujo fiscalmente una pérdida derivada de estas participaciones, en concepto de venta de las acciones del **BANCO\_1**, y por deterioros contables no deducidos, por un importe total de 158.025.286,23 euros.

En concreto, la entidad considera que la Resolución de 7 de junio de 2017, de la Comisión Rectora del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (en adelante, FROB) sobre dispositivo de resolución de la entidad **BANCO\_1**, SA, tiene efectos análogos a los de la extinción de la entidad, por lo que entiende aplicable el artículo 21.8 de la LIS, considerando deducible en la base imponible, como pérdida, el importe de la inversión.

La Inspección regularizó la pérdida declarada por la entidad **XZ-TW**, al considerar que se había producido una transmisión de acciones de **BANCO\_1** a la que era de aplicación lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 21 de la LIS y que, al no haber sido debida a una causa de extinción de la entidad participada, no le era de aplicación lo estipulado en el apartado 8 de dicho precepto. En concreto, la Inspección se basó en la siguiente argumentación:

Respecto a la procedencia de considerar la operación como una transmisión de acciones, se dice que, de acuerdo con el artículo 25.7 de la Ley 11/2015, hubo una verdadera transmisión de la totalidad de las acciones de **BANCO\_1** a la propia entidad bancaria, para proceder a la reducción de capital social a cero euros mediante su amortización, con el fin de constituir una reserva voluntaria de carácter indisponible, de conformidad con los artículos 35.1 y 64.1.d) de la citada Ley.

El artículo 25.7 de la Ley 11/2015 se localiza en el Capítulo V "*Instrumentos de resolución*" y dispone que:

*"La transmisión de acciones u otros instrumentos de capital, activos y pasivos que deba realizarse en aplicación de los instrumentos de resolución previstos en el apartado 1 se realizará sin necesidad de obtener el consentimiento de los accionistas de la entidad objeto de resolución o de terceros diferentes del comprador y sin tener que cumplir otros requisitos de procedimiento exigidos por la legislación societaria o de valores más allá de los previstos expresamente por esta Ley".*

Se remite también el actuario al artículo 39 de esa ley, contenido en el Capítulo VI. "*Amortización y conversión de instrumentos de capital y recapitalización interna*", que dispone en su apartado 2 (el destacado es suyo):

*"Cuando se lleve a cabo la amortización o conversión del principal de los instrumentos de capital:*

a) La reducción del principal **será permanente**, sin perjuicio del mecanismo para compensar a los acreedores previsto en el artículo 36.5.

b) **No subsistirá ninguna obligación frente al titular de los instrumentos de capital respecto al importe amortizado**, excepto las obligaciones ya devengadas o la responsabilidad que se derive como resultado de un recurso presentado contra la legalidad del ejercicio de la competencia de amortización.

Lo dispuesto en esta letra no impedirá la provisión de instrumentos de capital ordinario de nivel 1 para un titular de instrumentos de capital, de conformidad con el apartado 3.

c) **No se pagará ninguna indemnización al titular de los instrumentos de capital**, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3".

Por otra parte, se apoya en lo preceptuado en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, RDL 1/2010, de 2 de julio (TRLSC), cuando alude al supuesto de reducción del capital que hubiere de realizarse mediante la adquisición de participaciones o de acciones de la sociedad para su posterior amortización, debiendo ofrecerse la adquisición a todos los socios (artículo 338.1); y al supuesto de transmisión forzosa de acciones cuando se deriva de un procedimiento judicial o administrativo (artículo 125), debiendo adquirirse las mismas por su valor razonable.

La Oficina Técnica de Inspección, por su parte, confirmando el criterio del equipo actuario, mantiene que se trata de una transmisión, no solo por lo dispuesto en el artículo 25.7 de la Ley 11/2015, antes transcrito, sino, además, porque, según dice, este es el criterio mantenido por la Agencia Tributaria en el "*Informe sobre la tributación de los bonos de fidelización*" entregados por **BANCO\_2** a algunos accionistas y obligacionistas de **BANCO\_1** (a cambio de renunciar al ejercicio de acciones o reclamaciones legales contra las sociedades del GRUPO\_2); pues en él se habla de generación en el IRPF de *una pérdida patrimonial derivada de la transmisión*.

Considera la Oficina Técnica que, en el caso que nos ocupa, se ha producido una auténtica transmisión de las acciones, la cual, aunque sea forzosa, -derivada de la delicadísima situación por la que estaba atravesando- **BANCO\_1** -, en definitiva, es una transmisión. Y señala que en la normativa del Impuesto sobre Sociedades no se establece excepción alguna a la aplicación de las normas generales en ella recogidas por el hecho de que la transmisión no se haya realizado de forma voluntaria por el titular de la participación transmitida.

Dice también que idéntico tratamiento habría recibido la renta negativa generada en la transmisión de la citada participación si hubiera tenido lugar libremente, por propia voluntad del poseedor, por ejemplo, en los días previos a la operativa de resolución llevada a cabo por el FROB, pues todo ello no es sino una consecuencia del simétrico tratamiento que pasan a tener las rentas positivas y las negativas derivadas de la participación "cualificada" en los fondos propios de otras entidades.

Por su parte, en poyo de que no se ha producido una extinción de la sociedad la Inspección mantiene lo siguiente:

La extinción de las sociedades de capital está regulada en el TRLSC. Para que se pueda entender producida es necesario que se den tres circunstancias: (1) Disolución (artículos 360 y siguientes de dicho texto legal) por alguna de las causas legales o estatutarias previstas; (2) Liquidación y división del patrimonio resultante (artículos 383 y siguientes) otorgando la correspondiente escritura pública de extinción, y (3) Inscripción de dicha escritura en el Registro Mercantil (artículo 396).

En el caso que nos ocupa, el .../2018 se otorgó la escritura de fusión entre **BANCO\_2** y **BANCO\_1**, la cual se presentó a inscripción en el Registro Mercantil de Cantabria el .../2018 y quedó inscrita el ... de ese mismo mes. Por consiguiente, manifiesta, que fue con ocasión de la inscripción de esta fusión, con fecha de efectos el ...de 2018, cuando se produjo la extinción sin liquidación de **BANCO\_1** y la transmisión en bloque de la totalidad de su patrimonio a **BANCO\_2**, que lo adquirió por sucesión universal y sin solución de continuidad, y no como consecuencia del dispositivo de resolución.

Dice también que la resolución es un concepto diferente al de disolución y liquidación y, consecuentemente, al de extinción.

Se refiere a la Directiva 2014/59/UE de 15/05/014, sobre reestructuración y resolución de entidades de crédito, en cuyo artículo 31 se recogen los objetivos de la resolución, fundamentalmente:

**"a) mantener la continuidad de las funciones esenciales; (...)"**

Y se remite a la Exposición de motivos de la Ley 11/2015 de la que destaca lo siguiente, respecto de la resolución de una entidad de crédito:

*"La necesidad de gestionar un proceso especial, el de resolución de la entidad, de una manera enérgica y ágil al mismo tiempo, con respeto de los derechos de los accionistas y acreedores, pero partiendo del principio de que son estos, y no los ciudadanos con sus impuestos, quienes deben absorber las pérdidas de la resolución. Y ello porque los tradicionales procedimientos concursales, llevados a cabo en vía judicial, no son, en muchos casos, útiles para llevar a cabo la reestructuración o cierre de una entidad financiera inviable. La liquidación ordinaria de una entidad financiera difícilmente podría evitar daños irreparables al sistema financiero y a la economía de un país.*

*Para ello se ha de dotar a las autoridades públicas de poderes extraordinarios en relación con la entidad fallida y sus accionistas y acreedores para resolverla eficientemente.*

*"De lo anterior se deriva la distinción entre la liquidación y la resolución de una entidad financiera. En este sentido, la liquidación de una entidad financiera alude a la finalización de sus actividades en el marco de un proceso judicial ordinario, proceso que se dará principalmente en el caso de entidades que por su reducido tamaño y complejidad, sean susceptibles de ser tratadas bajo este régimen sin menoscabo del interés público; mientras que la resolución de una entidad financiera es un proceso singular, de carácter administrativo, por el que se gestionaría la inviabilidad de aquellas entidades de crédito y empresas de servicios de inversión que no pueda acometerse mediante su liquidación concursal por razones de interés público y estabilidad financiera.*

*El régimen establecido en esta Ley constituye, en consecuencia, un procedimiento administrativo, especial y completo, que procura la máxima celeridad en la intervención de la entidad, en aras de facilitar la continuidad de sus funciones esenciales, al tiempo que se minimiza el impacto de su inviabilidad en el sistema económico y en los recursos públicos."*

La Inspección considera que es indiscutible que el 8 de junio de 2017, tras la ejecución del dispositivo de resolución, la sociedad **BANCO\_1** subsistía; no se había producido su extinción. Y que, de los hechos puestos de manifiesto, no se podía en absoluto deducir que el 07-06-2017 y siguientes existiera un acuerdo entre las autoridades bancarias, europeas y nacionales, y **BANCO\_2**, para que, en un futuro próximo, se produjera la extinción de **BANCO\_1**.

Manifiesta también que, aunque se pudiera considerar la existencia de una anticipación de la extinción de la entidad -ya que al año siguiente fue absorbida por **BANCO\_2**, la solución no habría sido distinta, pues según el artículo 21.8 de la LIS no serían deducibles las rentas negativas generadas en la extinción de la entidad cuando esta es consecuencia de una operación de reestructuración, y, la "desaparición" de **BANCO\_1** del panorama bancario español se produjo como consecuencia de una reestructuración, cual fue su absorción por **BANCO\_2**.

Por tanto, el artículo 21.8 de la LIS se aplicaría a **BANCO\_2** -que es el propietario del 100% del capital social de **BANCO\_1** en el momento de la extinción- y no a la entidad reclamante.

En definitiva, la Oficina Técnica de Inspección concluye declarando que, tanto desde un punto de vista documental -Resolución de la Comisión Rectora del FROB-, como desde un punto de vista normativo -comunitario y nacional-, el dispositivo de resolución aprobado en ningún caso supuso la extinción de la entidad bancaria, pues lo que realmente persigue este dispositivo, consistente en la venta del negocio de la entidad, es, conforme a su normativa reguladora, mantener la continuidad de las funciones esenciales del banco, lo cual es incompatible con considerar que la "resolución" supuso la "extinción" de la entidad, sencillamente porque **BANCO\_1** siguió operando como tal tras la adquisición por **BANCO\_2** y hasta su fusión por absorción en el ejercicio siguiente.

Disconforme con la conclusión alcanzada por la Inspección, la reclamante centra sus argumentos en señalar que:

1º La amortización de acciones analizada, no tiene la consideración de transmisión a efectos del artículo 21.6 LIS, debiendo interpretarse en el sentido de que la participación se extinguió de forma definitiva una vez llevada a cabo su amortización forzosa.

La medida de resolución ejecutada por la Resolución del FROB por la que se procedió a la amortización de las acciones que la entidad tenía en **BANCO\_1** de ninguna forma puede considerarse una transmisión, ni forzosa, ni voluntaria, en la medida en que en ningún momento se produjo tal transmisión (de hecho no consta alusión alguna a la citada transmisión en ningún apartado de la Resolución del FROB, o de la documentación existente).

Así, señala que la Resolución manifiesta que:

*"La reducción del capital social a cero euros, se estima una medida proporcionada compatible con los objetivos de la resolución, y tiene por finalidad la constitución de una reserva voluntaria de la que solo se podrá disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social, conforme a lo previsto en el artículo 335 c)25 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital."*

Y acaba concluyendo:

*"De acuerdo con los anteriores fundamentos jurídicos, la Comisión Rectora del FROB, con el objeto de implementar los instrumentos de resolución y medidas de resolución adoptados por la JUR sobre la entidad **BANCO\_1**, S.A., resolvió:*

**Primero. Reducir el capital social actual de BANCO\_1, S.A. desde 2.098.429.046,00 euros a 0 euros mediante la amortización de la totalidad de las acciones actualmente en circulación que ascienden a 4.196.858.092 con la finalidad de constituir una reserva voluntaria de carácter indisponible, de conformidad**

**con los artículos 35.1 y 64.1.d) de la Ley 11/2015, de 18 de junio de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión."**

En definitiva, alega que como ha quedado acreditado la modalidad de reducción de capital que se llevó a cabo en ningún momento fue la transmisión de acciones a favor del **BANCO\_1** prevista en el artículo 338 LIS sino directamente la amortización de acciones prevista en el artículo 317 LSC mediante la constitución de reservas voluntarias indisponibles.

2º El proceso de resolución del **BANCO\_1** tuvo para sus accionistas un efecto idéntico al de una extinción societaria. La amortización de las acciones tiene como resultado la extinción de las acciones que tenía la entidad y por lo tanto dicha extinción debe entenderse que produce un efecto equivalente a la extinción de la entidad participada, sin que constituya operación de reestructuración de **BANCO\_1**.

En el marco de los procedimientos de resolución y liquidación de las entidades financieras regulados por la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión, esta norma, en aras del interés público, permite utilizar alternativas que impidan el posible concurso y liquidación ordinaria de estas entidades cuando se encuentran en situación de inviabilidad. La Ley trata de evitar la extinción de la entidad por razones de orden público si bien considera que de facto la resolución es una liquidación, como se subraya en su Preámbulo:

*"De lo anterior se deriva la distinción entre la liquidación y la resolución de una entidad financiera. En este sentido, la liquidación de una entidad financiera alude a la finalización de sus actividades en el marco de un proceso judicial ordinario, proceso que se dará principalmente en el caso de entidades que por su reducido tamaño y complejidad, sean susceptibles de ser tratadas bajo este régimen sin menoscabo del interés público; mientras que la resolución de una entidad financiera es un proceso singular, de carácter administrativo, por el que se gestionaría la inviabilidad de aquellas entidades de crédito y empresas de servicios de inversión que no pueda acometerse mediante su liquidación concursal por razones de interés público y estabilidad financiera."*

3º Señala la entidad que el Reglamento (UE) nº806/2014 y la Ley 11/2015 establecen expresamente que *"ningún accionista soportará pérdidas superiores en el supuesto de resolución de la entidad a las que habrían soportado si la entidad fuera liquidada en el marco de un procedimiento concursal"*.

En cumplimiento de la normativa citada, la Resolución del FROB establece que se debe *"respetar el principio de que ningún accionista o acreedor soportará pérdidas superiores a las que habría soportado si la entidad fuera liquidada en el marco de un procedimiento concursal"*. Por esta razón, determina que no habría lugar al pago de compensación alguna que resarciera la diferencia de trato en un proceso concursal respecto del proceso de resolución.

Por lo tanto, en defensa de la equivalencia entre ambas medidas, y en cumplimiento de la normativa regulatoria citada vigente, es clara la deducibilidad de la pérdida a efectos del impuesto sobre sociedades, puesto que lo contrario supondría que sólo algunos accionistas, entre los que se encuentra mi representada, soportarían mayores pérdidas por la intervención del FROB que en el supuesto de que se hubiera producido la liquidación de la entidad, lo que sería contrario al ordenamiento jurídico aplicable y al principio transcrito.

## Sexto.

Pues bien, en virtud de todo lo expuesto, este TEAC debe anticipar que debe estimar la pretensión de la entidad en contra de lo defendido por la Inspección.

Así, alude la Inspección, en defensa de su criterio, al artículo 25.7 de la Ley 11/2015, antes transcrito, que se refiere a la manera de realizar la transmisión de acciones u otros instrumentos de capital en aplicación de los instrumentos de resolución. Y esta alusión se hace, -y nadie duda que de forma oportuna-, respecto de las acciones de **BANCO\_1** que se venden a **BANCO\_2** (las procedentes de la capitalización de los instrumentos de capital de nivel 2). Obviamente se trata de una *"transmisión"* que, dado lo dispuesto en los artículos 25 y siguientes de la Ley 11/2015, se acuerda y ejecuta por el FROB sin necesidad de obtener el consentimiento de los accionistas de la entidad objeto de resolución.

Pero el tema aquí relevante no es ese. Lo controvertido es si se puede entender que cuando se amortizaron las acciones de **BANCO\_1** por quienes eran sus accionistas antes su proceso de reorganización o reestructuración existió, o no, una verdadera transmisión de aquellas, aunque fuese forzosa, pues, si no la hubo, no sería oportuna la cita al mencionado artículo 25.7 de la Ley 11/2015 (como tampoco al artículo 21.6 de la LIS) para justificar la regularización.

Se remite la Inspección a lo dispuesto en el artículo 39 de la citada Ley 11/2015, que recoge determinadas disposiciones para el caso de que se lleve a cabo la amortización o conversión del principal de los instrumentos de capital, pero sin ofrecer explicación alguna.

Y, a juicio de este TEAC, el hecho de que la reducción de capital fuese permanente o que no se pagase ninguna indemnización al titular del mismo no sirve de base para apoyar que la amortización de las acciones se deba calificar como una transmisión.

Por otro lado, no consideramos acertada la remisión al artículo 338.1 del TRLSC, cuando alude al supuesto de reducción del capital que hubiere de realizarse mediante la adquisición de participaciones o de acciones de la sociedad para su posterior amortización, supuesto en que es obligatorio ofrecer la adquisición a todos los socios y la aceptación por estos (artículos 338 a 340 del TRLSC).

Y no la consideramos acertada porque en el caso ahora analizado la sociedad reduce el capital a "0" euros mediante la amortización de todas las acciones (acordada por la JUR y ejecutada por el FROB) y nada en el expediente indica que previamente se hubiera ofrecido la adquisición a los socios (de hecho nadie duda que no se hizo).

Otro tanto podemos decir en lo que respecta a la alusión efectuada en el sentido de que se habría dado el mismo tratamiento si la participación se hubiera transmitido libremente en los días previos a la operativa de resolución llevada a cabo por el FROB. Y entendemos que no sirve a los efectos pretendidos porque, reiteramos, lo que ahora se discute es la mayor, esto es, si ha habido transmisión (forzosa o no) de la participación y no los efectos de su existencia.

Tampoco consideramos que sea un argumento para los intereses de la Inspección la referencia al supuesto de transmisión forzosa de acciones del artículo 125 del TRLSC, (que se remite a lo establecido para las transmisiones mortis causa del artículo 124), aplicable cuando la adquisición de las mismas se hubiera producido como consecuencia de un procedimiento judicial o administrativo de ejecución.

Finalmente, el hecho de que la Agencia Tributaria en el "*Informe sobre la tributación de los bonos de fidelización entregados por el BANCO\_2 S.A. a algunos accionistas y obligacionistas del BANCO\_1 S.A.*" personas físicas, minoristas, hable de generación en el IRPF de una pérdida patrimonial derivada de la transmisión no quiere decir que jurídicamente se trate de una transmisión, si en sentido estricto no lo es. No basta con utilizar esa expresión para entender que ha habido una verdadera transmisión.

Ciertamente, el dispositivo de resolución consistente en la amortización de las acciones de todos los accionistas sin contar con ellos responde a una decisión de carácter unilateral de privación de la propiedad por razones de utilidad pública o interés social.

Así se lee en el Preámbulo de la Ley 11/2015, que se "*... articula un procedimiento especial que permita a las autoridades públicas dotarse de poderes extraordinarios en relación con la entidad fallida y sus accionistas y acreedores, partiendo del principio de que son estos, y no los ciudadanos con sus impuestos, quienes deben absorber las pérdidas de la resolución...*"

Se podría pensar que esta figura -amortización de acciones en un procedimiento de resolución de una entidad bancaria-, guarda similitud con una expropiación forzosa, que no es sino la transmisión imperativa a un ente público del derecho expropiado mediando una justa indemnización; (el artículo 33.3 CE establece que "*Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes*"), pero nada más lejos de la realidad, pues en el caso analizado no existe un adquirente ni público ni privado, (la amortización supone la extinción de la parte de capital que representan las acciones), ni una compensación económica.

La amortización de las acciones que ahora se analiza equivale a su muerte jurídica con la consiguiente desaparición del "puesto de socio" que cada una de ellas representa o, lo que es lo mismo, su extinción sin compensación alguna.

En el procedimiento de resolución de **BANCO\_1**, el FROB, como organismo ejecutor de las decisiones de la JUR, procedió a la amortización de la totalidad de las acciones en circulación y, consiguientemente, la desaparición con carácter definitivo de todos los "*puestos de socio*" existentes (pues el aumento de capital que simultáneamente se realiza no se suscribe por ellos sino, también de forma imperativa, por los acreedores de nivel 1 mediante la aportación de sus créditos). Los accionistas de **BANCO\_1** no ejercitaron actividad alguna, -ni podrían haberlo hecho de conocer lo que iba a suceder-; se vieron, sin más, despojados de sus acciones en aras a un interés económico superior.

La amortización de acciones de **BANCO\_1**, realizada dentro del procedimiento de resolución, no fue sino el instrumento de recapitalización interna impuesto por el FROB para proceder después a la venta del negocio mediante la venta de las nuevas acciones de la entidad sin necesidad de obtener el consentimiento de los accionistas pre-existentes o de terceros diferentes del comprador (artículos 37 y siguientes de la Directiva 2014/59/UE).

Por tanto, no consideramos justificado que la amortización de acciones de **BANCO\_1**, realizada dentro del procedimiento de resolución, constituyera una transmisión en sentido estricto, por parte de sus titulares (en lo que aquí interesa, de la entidad **XZ-TW**) a la propia sociedad.

**Séptimo.**

Sobre si se puede entender producida una extinción de la sociedad participada a los efectos de lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 21 de la LIS, centramos la cuestión como sigue.

La figura "extinción de las sociedades de capital" está regulada en el TRLSC y se entiende producida cuando se dan las circunstancias recogidas en los artículos 360 y siguientes de dicho texto legal, finalizando con la inscripción en el Registro Mercantil.

Y en el caso que nos ocupa no es objeto de controversia que la extinción de la sociedad **BANCO\_1** se produjo efectivamente por la fusión por absorción por **BANCO\_2** (titular del 100% de su capital) con efecto el 26/09/2018.

Ahora bien, como hemos dicho, de lo que se trata es de determinar si la amortización forzosa de las acciones, en este caso, de la entidad reclamante, realizada dentro de un procedimiento de "resolución de una entidad financiera" en el marco de la legislación de la Unión Europea, se puede equiparar a una extinción a los efectos del artículo 21.8 de la LIS (y computar fiscalmente, en ese momento, el resultado de la misma para quien posea acciones en la entidad **BANCO\_1**).

Comenzamos por analizar este procedimiento especial que consiste, en definitiva, en gestionar la inviabilidad de aquellas entidades de crédito fallidas cuando por razones de interés público y estabilidad financiera no pueda acometerse su liquidación concursal, y cuyo objetivo último es minimizar el impacto de la resolución sobre los contribuyentes, asegurando una adecuada distribución de los costes entre accionistas y acreedores mediante la imposición de pérdidas a estos.

Destacamos lo siguiente:

- La Ley 11/2015, de 18 de junio, "de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión", acomete la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2014/59/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, por la que se establece un marco para la reestructuración y la resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión.

Esta Ley es heredera de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, en cuya elaboración ya se consideraron los trabajos preparatorios que por entonces existían de la hoy Directiva 2014/59/UE y, en lo que diverge de ella, es para garantizar una mayor absorción de pérdidas por parte de los accionistas y acreedores de la entidad y otorgar una mayor protección a los depositantes y a los recursos públicos.

En el Preámbulo de la Ley 11/2015 se reconoce que, para llevar a cabo la reestructuración o cierre de una entidad financiera inviable, los tradicionales procedimientos concursales, llevados a cabo en vía judicial, no son, en muchos casos, útiles, pues dado el tamaño, la complejidad y singularidad de las fuentes de financiación de dichas entidades, que incluye depósitos legalmente garantizados, y su interconexión con otras entidades, su liquidación ordinaria difícilmente podría evitar daños irreparables al sistema financiero y a la economía de un país.

Dice literalmente:

*"De lo anterior se deriva la distinción entre la liquidación y la resolución de una entidad financiera. En este sentido, **la liquidación** de una entidad financiera alude a la finalización de sus actividades en el marco de un proceso judicial ordinario, proceso que se dará principalmente en el caso de entidades que por su reducido tamaño y complejidad, sean susceptibles de ser tratadas bajo este régimen sin menoscabo del interés público; mientras que **la resolución** de una entidad financiera es un proceso singular, de carácter administrativo, por el que se gestionaría la inviabilidad de aquellas entidades de crédito y empresas de servicios de inversión que no pueda acometerse mediante su liquidación concursal por razones de interés público y estabilidad financiera."*

Continúa diciendo el legislador que otro principio general que rige en la Ley es el de la necesaria separación entre funciones supervisoras y resolutorias.

*"(...) En este punto conviene destacar que el interés de la supervisión es, ante todo, el de la continuidad de la entidad mientras que el de la resolución está más centrado en la liquidación de aquellas partes de la misma que resulten inviables.(...) Para atender estos principios (...) esta Ley establece un modelo que distingue entre las funciones de resolución en fase preventiva, que se encomiendan al Banco de España y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, y se ejercerán a través de órganos internos que funcionen con independencia operativa, y las funciones de resolución en fase ejecutiva, que se asignan al FROB.*

*(...) En el Capítulo IV se regula el procedimiento de resolución entendido como aquel que se aplica a una entidad cuando sea inviable o sea previsible que vaya a serlo en un futuro y por razones de interés público y estabilidad financiera sea necesario evitar su liquidación concursal.*

*(...) Los instrumentos de resolución son, en primer lugar, la transmisión de la entidad o parte de la misma a un sujeto privado para proteger los servicios esenciales. En segundo lugar, la creación de una entidad puente a la que se transfiere la parte salvable de la entidad en resolución. Y, en tercer lugar, la creación de una sociedad de gestión de activos a la que se transfiere los activos dañados de la entidad en resolución.*

(...) El Capítulo VI se destina a la llamada recapitalización interna. Se trata de una novedad muy sustantiva entre los instrumentos de resolución. Su objetivo último es, como ya se avanzó, minimizar el impacto de la resolución sobre los contribuyentes, asegurando una adecuada distribución de los costes entre accionistas y acreedores.

(...) Esta necesidad de **imponer pérdidas** a accionistas y acreedores es compatible con la especial protección a los depósitos. (...)"

- En la propia Directiva 2014/59/UE ya se establecían los objetivos de la resolución. Así, en su artículo 31 se dice que son:

"a) mantener la continuidad de las funciones esenciales;

b) evitar repercusiones negativas importantes sobre la estabilidad financiera, especialmente previniendo el contagio, incluidas las infraestructuras de mercado, y manteniendo la disciplina de mercado;

c) proteger los fondos públicos minimizando la dependencia de ayudas financieras públicas extraordinarias;

d) proteger a los depositantes cubiertos por la Directiva 2014/49/UE y a los inversores cubiertos por la Directiva 97/9/CE;

e) proteger los fondos y los activos de los clientes"

En el artículo 34 se establecen los principios generales que rigen la resolución:

"a) que los accionistas de la entidad objeto de resolución asuman las primeras pérdidas;

b) que los acreedores de la entidad objeto de resolución asuman pérdidas después de los accionistas de acuerdo con el orden de prelación de sus créditos en virtud de los procedimientos de insolvencia ordinarios, salvo que la presente Directiva establezca expresamente otra cosa; ..."

- Por su parte, el Reglamento (UE) N° 806/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio de 2014, por el que se establecen normas uniformes y un procedimiento uniforme para la resolución de entidades de crédito y de determinadas empresas de servicios de inversión en el marco de un Mecanismo Único de Resolución y un Fondo Único de Resolución y se modifica el Reglamento (UE) n° 1093/2010, indica en los "considerandos":

"(26) El BCE, como organismo supervisor en el marco del MUS, (Mecanismo Único de Supervisión) y la Junta deben estar en condiciones de evaluar si una entidad de crédito está en graves dificultades o existe la probabilidad de que lo esté y si no hay ninguna perspectiva razonable de que alguna medida de supervisión o del sector privado pueda impedir su inviabilidad en un plazo razonable. Si la Junta considera que se cumplen todos los criterios para poner en marcha una resolución, debe adoptar el dispositivo de resolución...

(57) ... Debe considerarse que un ente se encuentra en graves dificultades o que probablemente va a tenerlas cuando incumpla o vaya probablemente a incumplir en el futuro próximo los requisitos necesarios para conservar su autorización, cuando el activo del ente sea o vaya a ser probablemente en el futuro próximo inferior a su pasivo, cuando el ente no pueda o no resulte probable que vaya a poder hacer frente en el futuro próximo al pago de sus deudas al vencimiento de estas, o cuando el ente necesite una ayuda financiera pública extraordinaria, excepto en las circunstancias especiales especificadas en el presente Reglamento...

(58) La liquidación de un ente en graves dificultades en el marco del procedimiento de insolvencia ordinario podría poner en peligro la estabilidad financiera, interrumpir la prestación de los servicios básicos y afectar a la protección de los depositantes. En este caso, existe un interés público en la aplicación de instrumentos de resolución. Los objetivos de la resolución deben ser, por tanto, garantizar la continuidad de los servicios financieros básicos, mantener la estabilidad del sistema financiero, reducir el riesgo moral, minimizando la confianza en que habrá ayudas públicas para los entes en graves dificultades, y proteger a los depositantes.

(59) No obstante, antes de tomar una decisión sobre el mantenimiento del ente en funcionamiento, debe considerarse siempre la posibilidad de liquidarlo con arreglo a un procedimiento de insolvencia ordinario. Para mantener en funcionamiento un ente insolvente en aras de la estabilidad financiera deben utilizarse, en la medida de lo posible, fondos privados, bien mediante la venta a un comprador privado (o su fusión con este), bien mediante una amortización de los pasivos del ente o la conversión de su deuda en fondos propios a fin de proceder a una recapitalización".

## Octavo.

A la vista de cuanto se ha expuesto, consideramos oportuno manifestar lo siguiente:

**A)** El procedimiento de resolución es aquel que se aplica a una entidad financiera cuando sea inviable o sea previsible que vaya a serlo en un futuro y por razones de interés público y estabilidad financiera sea necesario evitar su liquidación concursal.

Es, por tanto, un procedimiento administrativo especial de liquidación de entidades financieras de gran tamaño y complejidad dirigido a la liquidación de las partes de la entidad que resulten inviables y que se aplica cuando no existan perspectivas razonables de otras soluciones alternativas de origen privado, por ejemplo una ampliación de capital efectuada por los accionistas existentes o por terceros que permita restablecer totalmente la viabilidad del ente.

**B)** En la Ley 11/2015 rige el principio general de la necesaria separación entre funciones supervisoras y resolutorias. Las primeras dirigidas a la continuidad de la entidad y las segundas dirigidas, como acabamos de decir, a la liquidación de aquellas partes de la entidad que resulten inviables, decisión que, en fase ejecutiva, corresponde al FROB. Y este es nuestro caso.

La Oficina Técnica de Inspección dice, en el acuerdo de liquidación impugnado, que la "resolución" de una entidad de crédito pretende mantener la continuidad de la misma y proteger a los depositantes, así como "evitar la liquidación concursal"; características que, en modo alguno, coinciden con la "liquidación" de una sociedad.

Y en otro momento del citado acuerdo manifiesta que el dispositivo de resolución aprobado no supuso la extinción de la entidad bancaria porque lo que persigue este dispositivo, consistente en la venta del negocio de la entidad, "es, conforme a su normativa reguladora, mantener la continuidad de las funciones esenciales del banco, lo cual es incompatible con considerar que la "resolución" supuso la "extinción" de la entidad, sencillamente porque no se corresponde con la realidad de los hechos. **BANCO\_1** siguió operando como tal tras la adquisición por **BANCO\_2** y hasta su fusión por absorción en el ejercicio siguiente".

Al respecto de estas manifestaciones este TEAC considera oportuno precisar que uno de los objetivos -el primero- de la resolución es mantener la continuidad de las funciones esenciales del banco, no la propia entidad -como sería en caso de haberse adoptado funciones de supervisión-, y esa continuidad de funciones no es incompatible con la liquidación o la "extinción" de la entidad que venía desempeñándolas, pues las unidades de negocio de una sociedad se pueden transmitir con carácter previo, de forma independiente o mediante la venta de las acciones, a otra sociedad que continúe realizando las funciones propias de esas unidades de negocio, aun cuando luego se liquide y extinga la primera.

En el caso que nos ocupa, dado que no había ninguna perspectiva razonable de que alguna medida de supervisión pudiera impedir la inviabilidad de **BANCO\_1** en un plazo razonable, y a fin de garantizar la continuidad de los servicios financieros básicos, la JUR decidió la venta del negocio, -mediante la venta de las acciones del banco-, a un comprador privado (**BANCO\_2**), la cual se efectuó previa amortización de las acciones representativas de todo el capital de **BANCO\_1** y la conversión de su deuda en fondos propios (recapitalización interna o "bail-in"), cumpliendo así con el principio de que los accionistas primero y los acreedores de la entidad después, asumieran las pérdidas y se minimizara el impacto de la resolución sobre los contribuyentes.

**C)** No es objeto de discusión que la sociedad, **BANCO\_1**, se extinguió en 2018, en una operación de reestructuración, al ser absorbida por **BANCO\_2**.

De acuerdo con lo previsto en los apartados 6 y 8 del artículo 21 de la LIS:

*"6. No se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 3 de este artículo. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación o valor de adquisición, según corresponda se entenderá cumplido cuando el mismo se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.*

*b) en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.*

*En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en el apartado 3 de este artículo, la aplicación de lo dispuesto en este apartado se realizará de manera parcial.*

(...)

8. Serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

(...)"

Esto es, según lo expuesto en el artículo citado, en determinadas condiciones, están exentas de tributación en el IS las rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones en el capital de otras sociedades y, de forma recíproca, no se pueden incluir en la base del impuesto las rentas negativas originadas por la transmisión de dichas participaciones, si bien con una excepción para estas últimas, cual es que dichas rentas negativas sean



consecuencia de la extinción de la sociedad participada, salvo que dicha extinción sea debida a una operación de reestructuración.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 76 y 87 de la LIS podemos considerar operaciones de reestructuración, la fusión, escisión, aportación no dineraria de rama de actividad y el canje de valores, de las cuales, la fusión y la escisión total son las únicas que conllevan la extinción de una sociedad. Cuando se llevan a cabo estas operaciones, el titular de la sociedad extinguida continua participando en el negocio que sucede al que se venía realizando en ella, lo que viene a justificar que, en esos casos, no se incluya en la base del Impuesto sobre Sociedades la pérdida originada por la extinción (artículo 21.8 de la LIS).

La Inspección ha manifestado que es indiscutible que el 08/06/2017, tras la ejecución del dispositivo de resolución, nada hacía presumir que existiera un acuerdo entre las autoridades bancarias, europeas y nacionales, y **BANCO\_2** para que, en un futuro próximo, se produjera la extinción de **BANCO\_1**. No obstante, indica que puesto que **BANCO\_1** se extinguió en 2018, en caso de que se pudiera entender que en 2017 se había producido una anticipación de la extinción de la entidad, la solución no habría sido distinta, pues las rentas negativas generadas en la extinción, al ser consecuencia de una operación de reestructuración, no podían ser deducibles.

A este respecto hemos de manifestar que la extinción de **BANCO\_1** se produjo cuando **BANCO\_2** la absorbió, siendo ésta (fusión por absorción) una operación de reestructuración que, como es obvio, no podía tener consecuencia alguna para los accionistas que, previamente, habían sido expulsados de la sociedad; se les había despojado de sus acciones para constituir una reserva dentro del procedimiento especial de liquidación del banco ("resolución"), que tenía por finalidad la venta de la entidad de acuerdo con los artículos 22 y 24 del Reglamento UE nº 806/2014, y no su extinción.

Así, en el acuerdo de 07/06/2017 se dice que el FROB "deberá realizar la amortización o conversión de los instrumentos de capital en combinación, en este caso, con el instrumento de resolución consistente en la venta de la entidad" y que "los accionistas y acreedores cuyos instrumentos de capital serán convertidos y/o amortizados no soportarán con tales medidas mayores pérdidas que las que habrían tenido que soportar en el marco de un procedimiento concursal".

Para los accionistas, como **XZ-TW**, los efectos de la amortización de sus acciones, dentro del procedimiento de resolución, no diferían de los que se habrían producido en caso de liquidación ordinaria de la sociedad, si bien en este habrían tenido derecho al aprovechamiento fiscal de la pérdida.

En efecto, la amortización forzosa de las acciones de **BANCO\_1** en el procedimiento especial de liquidación seguido con motivo de la "resolución" de la entidad bancaria, supuso la anulación de las mismas (no se sustituyeron por otras) con la pérdida total e irreversible de la inversión y la expulsión definitiva de los socios del capital y de cualquier tipo de participación en la actividad posterior de la entidad. La relación socio-sociedad quedó extinguida sin ser oídos los socios y sin compensación alguna. Como ya hemos dicho (en el apartado correspondiente al estudio de si la amortización forzosa de las acciones suponía o no una verdadera transmisión), dicha amortización de la totalidad de las acciones equivalía a la muerte jurídica, con la consiguiente desaparición del "puesto de socio" que cada una de las acciones representaba o, lo que es lo mismo, su extinción.

Por consiguiente, consideramos que el procedimiento especial de resolución de **BANCO\_1** tuvo para **XZ-TW** los mismos efectos que los de una extinción sin reestructuración, y que el hecho de no haberse seguido un procedimiento de liquidación ordinaria de la entidad bancaria (que podría haber ocasionado daños irreparables al sistema financiero y a la economía del país) no debe suponer un distinto (en este caso, peor) tratamiento tributario a los accionistas afectados. (Nuestro sistema tributario (artículo 3.1 de la LGT) se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, **igualdad**, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.)

Ciertamente, como apunta la reclamante, uno de los objetivos que deben informar los procesos de resolución de entidades financieras es respetar el principio de que ningún accionista o acreedor soportará pérdidas superiores a las que habría soportado si la entidad fuera liquidada en el marco de un procedimiento concursal. Y, aunque dicho objetivo no se refiera expresamente al coste fiscal, no obstante, en definitiva, de seguir el criterio de la Inspección, **XZ-TW**, como accionista afectada por un procedimiento de resolución, estaría soportando costes superiores a los que le habrían resultado de haberse seguido un procedimiento de liquidación ordinario.

Por todo lo expuesto, este Tribunal Central, en base a los argumentos referidos, considera que **para la sociedad hoy reclamante esa amortización supuso una extinción total y permanente de su relación jurídica con BANCO\_1, por lo que se entiende aplicable lo dispuesto en el artículo 21.8 de la LIS. En consecuencia, la reclamante podía aprovechar fiscalmente las pérdidas originadas en dicha operación.** En idéntico sentido nos pronunciamos en resolución previa de fecha 24/11/2022 (RG 6459/2020), en la que se trataba la misma cuestión relativa a otra entidad.

Por consiguiente, estimamos en este punto la reclamación interpuesta.

Por último, con carácter subsidiario, **la entidad alega la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016**, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, que introduce el artículo señalado, por considerar que se infringen los artículos 86 y 31 CE.

Pues bien, es doctrina reiterada y constante de este Tribunal Central que la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la Constitución, ya que, de conformidad con lo previsto en los artículos 226 y 227 y la Disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado única y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro Ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional.

## Noveno.

La siguiente cuestión planteada se refiere a la deducibilidad de la pérdida derivada de los derechos de suscripción preferente de acciones del **BANCO\_1** contabilizadas por la entidad en el ejercicio 2016.

En primer lugar, citaremos la normativa aplicable a la presente cuestión y que cabe tener en cuenta para resolver la misma. Así, el texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, regula, en sus artículos 304 y 3006 el derecho de preferencia y su transmisión, señalando, al respecto ,lo siguiente:

### *"Artículo 304. Derecho de preferencia.*

*1. En los aumentos de capital social con emisión de nuevas participaciones sociales o de nuevas acciones, ordinarias o privilegiadas, con cargo a aportaciones dinerarias, cada socio tendrá derecho a asumir un número de participaciones sociales o de suscribir un número de acciones proporcional al valor nominal de las que posea.*

*2. No habrá lugar al derecho de preferencia cuando el aumento del capital se deba a la absorción de otra sociedad o de todo o parte del patrimonio escindido de otra sociedad o a la conversión de obligaciones en acciones.*

### *Artículo 306. Transmisión del derecho de preferencia.*

*1. En todo caso, en las sociedades de responsabilidad limitada, la transmisión voluntaria por actos «inter vivos» del derecho de asunción preferente de las nuevas participaciones sociales podrá efectuarse a favor de las personas que, conforme a esta ley o a los estatutos de la sociedad puedan adquirir libremente las participaciones sociales. Los estatutos podrán reconocer, además, la posibilidad de la transmisión de este derecho a otras personas, sometiéndola al mismo sistema y condiciones previstos para la transmisión «inter vivos» de las participaciones sociales, con modificación, en su caso, de los plazos establecidos en dicho sistema.*

*2. En las sociedades anónimas los derechos de suscripción preferente serán transmisibles en las mismas condiciones que las acciones de las que deriven.*

*En caso de aumento con cargo a reservas, la misma regla será de aplicación a los derechos de asignación gratuita de las nuevas acciones."*

En virtud de lo expuesto, el titular de los derechos de suscripción preferente tiene, en esencia, dos opciones ante una ampliación de capital en la sociedad participada y en cuanto a su derecho de preferencia para acudir a la misma: su ejercicio, suscribiendo las acciones correspondientes, o su transmisión.

Desde el punto de vista contable, el Plan de Contabilidad de la Entidades Aseguradoras (PCEA) aprobado por Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio, establece, en su Norma de Valoración 8ª, que el importe del coste de los derechos de suscripción disminuirá el precio de adquisición de los valores. Así, establece en sus apartados 2.3.1 (activos financieros mantenidos para negociar), 2.5.1 (inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas) y 2.6.1 (activos financieros disponibles para la venta), que *"formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido"*.

Desde el punto de vista del inversor titular de las acciones que dan derecho a la suscripción de nuevos títulos, es de aplicación, asimismo, la NRV 8ª PCEA que, en su apartado 2.6.2, en relación con los activos financieros disponibles para la venta o el 2.5.2 para las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, establece lo siguiente: *"(...;) en el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación"*.

La interpretación conjunta de la anterior normativa contable (valorativa) supone que, en el caso del ejercicio del derecho de suscripción preferente por su titular, el coste del derecho deberá desgajarse del valor contable de

las acciones anteriormente poseídas e incorporarse a las nuevas acciones que se suscriban en la ampliación de capital. En este sentido se pronuncia la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que en el artículo 35.1 dispone:

*"En caso de ejercicio de los derechos de suscripción o asunción preferente formará parte del valor inicial de las nuevas acciones o participaciones el coste de los citados derechos, que previamente habrá sido objeto de segregación del coste de la cartera de donde derivan".*

## Décimo.

De los hechos que constan en el expediente resulta que la entidad del Grupo **XZ-TW** se dedujo en 2016 una pérdida derivada de la venta, en ese año, de derechos de suscripción preferente de acciones del **BANCO\_1** registrada por un importe de 1.273.346,34 euros.

Según manifestaciones de la propia entidad en el curso de las actuaciones de comprobación (diligencia nº 17) , el número de acciones del **BANCO\_1** que tenía en su cartera a 31/12/2015 era de 20.696.069 acciones. La entidad ejerció la práctica totalidad de esos derechos de suscripción - en concreto, 20.696.060 - para la compra de nuevas acciones, el ratio fue de 13 acciones por cada 14 derechos de suscripción (los derechos le permitieron suscribir 19.217.770 títulos nuevos).

El resto de los derechos de suscripción que le correspondían, es decir, 9 derechos de suscripción, que no le otorgaban la posibilidad de suscribir una nueva acción del **BANCO\_1** en la ampliación de capital llevada a cabo por esta entidad, fueron objeto de venta, según manifiesta la entidad. El importe obtenido por dicha venta fue de un total de 2,19 euros (de ello resulta que el precio de venta de cada derecho fue de 0,24333 euros). Según consta en el expediente, la entidad declaró que el coste de los derecho señalados, ascendía a 0,242526 euros por derecho.

En virtud de lo expuesto, resulta que los cálculos efectuados por la entidad reclamante, como señala la Inspección, en el acuerdo de liquidación impugnado, no fueron correctos. Por un lado, según la normativa citada el coste de los derechos ejercitados (20.696.060 derechos) debe ser incorporado a las nuevas acciones adquiridas, no computarse en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, respecto de los derechos de suscripción vendidos (9 derechos), el precio de venta fue de 0,243333 euros por derecho, lo que, comparado con el coste del derecho señalado por la entidad de 0,242526 euros por derecho, determina que no existe pérdida por la venta de los derechos, al ser el precio de venta superior al coste. Teniendo en cuenta que fueron 9 los derechos de suscripción enajenados, los datos expuestos reflejan que de esa venta resultó un beneficio de 0,007263 euros.

Por tanto, **la pérdida deducida por la entidad no ha sido justificada**, en la medida en que la reclamante calculó la pérdida para todos los derechos preferentes de suscripción correspondientes a todas las acciones que tenía, que ascendían a 20.696.069 acciones.

Procede, en conclusión, desestimar la presente alegación y confirmar el ajuste practicado por la Inspección.

## Décimo primero.

La siguiente cuestión que plantea la reclamante es la deducibilidad de las retribuciones percibidas por los consejeros con funciones ejecutivas de la sociedad, **D. Axy** (CEO) y **D. Bts** (CEO Regional para ...).

En concreto, alega la entidad que se ha probado que dichos pagos respetaron, en todo momento, lo dispuesto en la normativa mercantil, porque estaba reconocido en los estatutos sociales que el cargo de consejero / administrador sería retribuido y, en aquellos, se recogía, con el suficiente grado de certeza, el sistema retributivo.

Por el contrario, la Inspección concluyó en el acuerdo de liquidación impugnado que tales retribuciones no podían ser admitidas como deducibles en el IS puesto que, al resultar de aplicación la "teoría del vínculo" y absorber la relación mercantil a la relación laboral de alta dirección que estaba establecida entre la entidad y esas personas, todos los importes que se les satisfacían debían entenderse enmarcados en el ámbito de la relación mercantil (establecida entre una sociedad y sus consejeros / administradores) y, por tanto, para considerar su tratamiento fiscal para la entidad pagadora habría que analizar el cumplimiento de los requisitos mercantiles. Y, en este caso, no se habría cumplido el requisito de certeza en la previsión estatutaria de la retribución a satisfacer a los consejeros / administradores , puesto que en ella no se daba, según la Inspección, ninguna pista sobre el importe o sobre la forma de cálculo de dichas retribuciones, y no se hacía una remisión a la aprobación del importe concreto por la Junta General.

Para resolver esta cuestión, lo primero a lo que debe atenderse es la incidencia, al respecto, de la denominada "teoría del vínculo", la cual se ha venido manteniendo, en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en el caso de administradores de una sociedad que, a su vez, hayan suscrito un contrato laboral de alta dirección con ésta; dicha doctrina o teoría consiste, en esencia, que el vínculo de una persona con la sociedad que lo nombra consejero o administrador es exclusivamente de naturaleza mercantil y, en el caso de que entre ambos exista,

también, una relación laboral especial, este vínculo queda absorbido por aquel al entenderse las funciones atribuidas en virtud de la relación laboral especial (de alta dirección) están subsumidas en las propias del cargo de administrador.

Pues bien, cabe decir, al respecto, que esta teoría y, particularmente, sobre su aplicabilidad en el ámbito fiscal o tributario, se ha visto recientemente superada y debe ser rechazada. Y decimos que se ha visto superada por lo recogido por el Alto Tribunal en una reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 27 de junio de 2023 (recurso de casación 6442/2021), en cuyo FUNDAMENTO DE DERECHO SÉPTIMO se señala:

*"Conforme a esa teoría, cuando en una persona concurre la doble consideración de trabajador por cuenta ajena y administrador -así, en el caso debatido de que tenga suscrito un contrato que puede considerarse, partamos de la idea, de alta dirección ... y de manera simultánea ostente un cargo de administrador en la empresa (lo que también sucede), entonces entra en juego la llamada teoría del vínculo.*

*Tal doctrina, que no conoce reflejo en la legislación fiscal, despliega sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador con la empresa, lo que impide que, en tal caso, por la naturaleza del vínculo -se hace predominar entonces la naturaleza mercantil, por superponerse a la laboral, ya que se pierde entonces la esencia de la ajenidad- la jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación. La competencia recaería en la jurisdicción mercantil".*

Traída al caso la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada allí por el demandante (sentencias de 9 de julio de 2015, asunto Balkaya, C-229/14; de 11 de noviembre de 2010, asunto Danosa, C-232/09; y la más reciente de 5 de mayo de 2022, asunto HJ, C-101/21), prosigue el Alto Tribunal, en la citada sentencia, estableciendo que:

*"La sentencia impugnada parte de la base de que la relación laboral que unía a los Sres. ... con ... era de alta dirección, por lo que, siendo ambos simultáneamente consejeros, debe entenderse que la relación mercantil por la condición de consejeros absorbe la relación laboral por la condición de personal de alta dirección, todo ello en virtud de la teoría del vínculo.*

*Sin embargo, según consolidada jurisprudencia del TJUE, en el ámbito comunitario europeo no se admite que prevalezca a fortiori la relación mercantil -que supone la pertenencia al órgano de administración sobre la consideración de trabajador de dicha persona a los efectos del Derecho de la UE, en determinadas circunstancias que son idénticas a las que concurrían en el caso de los mencionados señores. Conforme a esa jurisprudencia, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador.*

...

*Así, lo que la sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022 declara es que no cabe negar a un trabajador, que además es miembro del órgano de administración de una compañía, los derechos o protecciones que la normativa comunitaria concede a los trabajadores por el mero hecho de formar parte del órgano de administración ni, consiguientemente, tampoco cabe negar a la empresa que lo contrata, los derechos y protecciones que la normativa concede a un empleador. Es decir, en suma, que el TJUE consagra que no cabe hacer de peor condición a un trabajador (ni a la empresa que lo contrata) por el hecho de formar parte del órgano de administración y aprovechar dicha circunstancia para negar derechos que la norma interna de un estado conceden a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.*

*Aplicada al caso que nos ocupa, que discurre obviamente en materia fiscal, no laboral, la jurisprudencia del TJUE supone que aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a éste o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquél, también, del órgano de administración, siempre que como se ha señalado en los apartados previos -es de repetir de nuevo- que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, siendo además nítido que están correlacionadas con los ingresos, circunstancias todas estas predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa.*

*La postura maximalista en que se funda la sentencia impugnada infringe el Derecho de la UE ya que, como hemos dicho, hace de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas que los contratan que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras. Así, en el caso de los segundos, de los trabajadores estrictamente tales, no se cuestiona la deducibilidad del gasto en que consiste su retribución, mientras que en el primero de ellos -como administradores- se rechaza, a pesar de no existir ninguna diferencia que legitime dicho trato conforme a la referida jurisprudencia del TJUE y de que los señores en cuestión cobraban lo mismo antes y después de acceder al consejo.*

*Se podrá discutir la teoría del vínculo para considerar que la relación que les une a la compañía es de carácter mercantil, pero desde luego, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, no se les podrá hacer de peor condición que a los trabajadores que no forman parte del órgano de administración, ni a las empresas que los*

*contratan, a las que en todo caso debe permitírseles deducir la remuneración que les satisfacen. Para salir al paso de que la doctrina del TJUE no es aplicable ratione materiae al caso debatido, lo que puede establecerse es que se hace eco de la existencia y posibilidad legal del doble vínculo entre el administrador que también es trabajador -lo fuera común u ordinario, lo fuera bajo contrato de alta dirección-, lo que desvirtúa la exclusividad del vínculo único, base argumental de la decisión adoptada.*

*Por tanto, también por esta razón, debemos estimar este recurso de casación y admitir la deducibilidad de las retribuciones controvertidas" (el subrayado se incorpora en la presente resolución)."*

Tales argumentaciones y conclusiones se reproducen en la sentencia de la misma Sala de 2 de noviembre de 2023 (recurso de casación 3940/2022), tras lo que se señala en esta sentencia citada, que:

*"Lo que viene a decirse en esa jurisprudencia [TJUE], que la Audiencia Nacional desdeña, es que, a los efectos del Derecho de la Unión, no cabe aceptar la teoría del vínculo (único). No pueden ser trabajadores a unos efectos y no serlo a otros",*

Conforme a lo que esgrime el Tribunal Supremo en las sentencias señaladas, que este TEAC ha de asumir, en un caso como este en el que resulta que hay unas personas que siendo consejeros / administradores de una entidad también tenían, con esta, una relación laboral especial de alta dirección, en base a la cual percibían unas retribuciones que constan acreditadas y contabilizadas, debe rechazarse que tales importes deban entenderse percibidos en el marco de la relación mercantil (sociedad y consejero / administrador), sino que debe admitirse que se perciben en el marco de una relación de índole laboral (sociedad y alto directivo) por lo que, para considerar sobre su deducibilidad, basta que reúnan las exigencias propias de la deducibilidad de cualquier partida de gasto: justificación, contabilización, correlación con los ingresos, etc, lo que es más que evidente que, presumiblemente, se cumplirá en una relación de ese tipo.

En definitiva, en base a ello, debemos considerar la posibilidad de que, en un caso como este, nos encontramos con personas que perciben, de una entidad, dos tipos de retribuciones: por un lado, las propias a su cargo de administrador / consejero, para cuya deducibilidad deberá estarse al cumplimiento de los requisitos fijados en la normativa mercantil, tal y como viene señalando la doctrina de este TEAC, y, por otro lado, las correspondientes a una relación laboral que pueda existir con la sociedad, ya sea ordinaria o especial (de alta dirección), las cuales, a la hora de determinar su tratamiento fiscal, no pueden verse afectadas por la referida teoría del vínculo aplicada sin examinar las peculiaridades de cada caso puesto que, como nos ha dicho el Tribunal Supremo, en la sentencia de junio de 2023 citada:

*(...) Quiere ello decir que la consecuencia basada en la llamada teoría del vínculo, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso, operación que no se ha realizado aquí*

Por tanto, dado que el fundamento del ajuste que practica aquí la Inspección, negando la deducibilidad de todos los importes percibidos por **D. Axy** y **D. Bts**, sin diferenciar qué se percibía, por estos, como consejeros / administradores y qué se percibía como altos directivos, estaba en la aplicación "sin prudencia y cautela" de la doctrina del vínculo - que llevó a considerar que todos esos importes se enmarcaban en la relación mercantil propia de la establecida entre un administrador o consejero y la entidad - ha de anularse, teniendo en cuenta que la retribución que se percibe en el marco de una relación laboral nunca será, siguiendo al TS, "una liberalidad no deducible si es real, efectiva, probada, contabilizada y onerosa".

Por último, no obstante lo anterior, este TEAC entiende procedente aclarar que, siendo las citadas personas, a la vez y de forma simultánea, consejeros de la entidad y altos directivos de la misma, en caso de que se hubiera determinado qué retribuciones percibían por su estricta condición de consejero (relación mercantil), diferenciándose de las percibidas por el ejercicio de funciones ejecutivas (relación laboral de alta dirección), la deducibilidad de aquellas, las referidas a su estricta condición de consejero/administrador de la entidad, estaría condicionada a la exigencia que tradicional y reiteradamente ha venido observando este TEAC y que se sintetizan en exigir, para reconocerles tal carácter, un estricto cumplimiento de las normas mercantiles sobre la retribución de los consejeros / administradores de las sociedades mercantiles (carácter no gratuito del cargo, fijación con certeza del sistema retributivo a seguir, para éstos, en los estatutos con el suficiente grado de certeza).

## Décimo segundo.

A continuación, alega la entidad la procedencia de considerar como gasto deducible del impuesto satisfecho en el extranjero que excede del límite del artículo 31.1 de la LIS.

Según consta del expediente, la entidad ha practicado ajustes negativos al resultado contable en los ejercicios 2016 y 2017, en concepto de "Impuestos extranjeros sin derecho a deducción", reflejados en la casilla 414 del modelo 200 de autoliquidación del tributo, por un importe de 1.250.764,86 euros en el año 2016 y de 338.795,32 euros en el año 2017. Esos importes corresponden a retenciones soportadas en el extranjero, derivadas de la actividad de cesión, a entidades del grupo, del uso de una plataforma "ePac" y por la prestación de servicios técnicos.

La Inspección entiende que no se cumplen los requisitos exigidos para reconocer la deducibilidad de las citadas partidas, ya que la entidad no obtiene rentas en el extranjero derivadas del ejercicio de actividades económicas contando con medios allí situados, concluyendo que son actividades que se realizan en España, con medios situados en España, por lo que, en consecuencia, no procede la aplicación del apartado 2 del artículo 31 de la LIS.

Disconforme con tal apreciación, la reclamante alega que tal exigencia -lade contar con medios personales y materiales situados en el extranjero - es una "innovación" de la Inspección que no resulta de lo dispuesto en el artículo 31.2 de la LIS, por lo que, en su caso, sí se habrían cumplido los requisitos exigidos para reconocer la deducibilidad de los citados importes.

### Décimo tercero.

En primer lugar, el artículo 31 de la LIS regula la deducción para evitar la doble imposición, en el caso de impuestos soportados por el contribuyente en el extranjero. Así, señala lo siguiente:

*"1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:*

*a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.*

*No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.*

*Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.*

*b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.*

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

*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.*

*(...)"*

La cuestión controvertida se centra, por tanto, en determinar si procedería reconocer, al sujeto pasivo aquí reclamante, como deducible el importe de los impuestos satisfechos en el extranjero que no pudieron ser objeto de la deducción contemplada en el apartado 1 del citado artículo 31 LIS, para lo cual, según el precepto, es necesario "que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero".

Respecto de la citada cuestión, la Inspección considera que no se ha probado que la entidad realice esas actividades económicas en el extranjero (de cuya realización surjan las rentas por las que se soportaron los impuestos en el extranjero a los que se refiere la controversia). En concreto, señala el acuerdo que, para ello, resultaría necesario que la entidad contase con medios materiales y personales en el extranjero. Para sostener tal consideración se incorpora en el expediente informe C/29/103/20 de la Subdirección General de Ordenación legal y Asistencia Jurídica, en el que se recoge lo que se entiende por "(...;) la realización de actividades económicas en el extranjero", a los efectos de poder acogerse a la deducibilidad del importe de dicho impuesto que no haya sido objeto de deducción. En concreto, se establece lo siguiente:

*"(...;) Ahora bien, para que dicho importe no deducido de la cuota íntegra por exceder de la misma pueda pasar a tener la consideración de gasto deducible es necesario que se cumpla un requisito adicional: Que el impuesto se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.*

*Si acudimos a una interpretación literal del precepto lo cierto es que sería necesario partir del concepto de "actividad económica" que aparece contenido en la propia LIS; en concreto el artículo 5 dispone que se entiende por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

De acuerdo con dicha definición es necesaria la ordenación de medios para entender que nos encontramos ante la realización de una actividad económica; En el supuesto planteado parece aceptarse que la actividad económica existe, ahora bien, la discrepancia se centra en determinar si para entender cumplido dicho requisito es necesario que dicha actividad económica se realice mediante la organización de medios personales y materiales situados en el extranjero.

A nuestro modo de ver, el hecho de que el propio artículo indique que esa actividad deba realizarse en el extranjero es indicativo de que su intención es que dichos medios se encuentren **situados en el extranjero**, de lo contrario no habría hecho falta añadir dicha mención, pues en la medida en que hubiera obtenido renta en el extranjero y se derivase de la realización de una actividad económica automáticamente se entendería cumplido dicho requisito.

Y es que el legislador ha querido añadir un requisito adicional al que exige para aplicar la deducción sobre la cuota íntegra, para la que es suficiente con los que recogen en el apartado 1 del artículo 31 de la LIS. De manera que solo aquellos que cumpliendo con los requisitos del apartado 1, además, desarrollen la actividad económica con organización de medios personales y materiales situados en el extranjero, se les va a permitir también que el exceso sobre la cuota íntegra tenga la consideración de gasto deducible (...)."

Sentado lo anterior, concluye la Subdirección General que:

*"(...:) para considerar como gasto deducible a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que exceda de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español, en virtud del artículo 31.2 de la LIS, el impuesto debe corresponderse con la realización de actividades económicas en el extranjero.*

*Para entender cumplido dicho requisito será necesario que el obligado tributario disponga de una organización de medios personales y materiales situados en el extranjero, no siendo suficiente la mera exportación de bienes o prestaciones de servicios, y ello con independencia de que dicha organización de medios en el extranjero suponga o no en última instancia la existencia de un EP"*

Pues bien, en contra de lo alegado por la entidad, este TEAC comparte plenamente la consideración expuesta por la Inspección y su criterio al respecto, siendo exigible, para que proceda la admisión del gasto deducible en el IS por el impuesto satisfecho en el extranjero que no pueda haber sido objeto de deducción directa en aplicación del artículo 31.1 LIS, que aquel se haya satisfecho por la obtención de rentas derivadas de la realización de **actividades económicas en el extranjero**, lo que conlleva la necesidad de que la entidad cuente con medios personales y materiales suficientes para ello allí situados, en el extranjero, dado que, en términos fiscales, ha de entenderse como "rendimientos íntegros de actividades económicas" aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan, por parte del contribuyente que los obtiene la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Así lo recoge la normativa tributaria, particularmente en el ámbito del IS y del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (IRPF).

Así, compartimos con la Inspección, la consideración de que la mención expresa a la realización de actividades económicas en el extranjero sólo puede responder a la necesidad de que se realice con medios situados en el extranjero. Por tanto, la Inspección no está exigiendo, como parece defender la entidad reclamante, un requisito no previsto en el artículo citado, sino, que debe entenderse que la existencia de medios personales y materiales propios en el extranjero con los que ejercer la actividad económica de la que se obtienen las rentas por las que se paga el impuesto en el extranjero es una exigencia implícita en el precepto cuando condiciona el reconocimiento de la deducibilidad del exceso de impuesto satisfecho en el extranjero - sobre el importe cuya deducibilidad proviene de lo dispuesto en el artículo 31.1. LIS - a que "se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero".

#### Décimo cuarto.

Habiendo aclarado este punto, sirva señalar que, en este caso, ha quedado probado en el curso de las actuaciones de comprobación que la renta por la que se afrotró el impuesto extranjero cuya deducibilidad pretende el sujeto pasivo no provino de la realización de actividades económicas en el extranjero. En concreto, como resultado de la solicitud de pruebas requeridas por la Inspección, la propia entidad manifestó que:

*"Con respecto a las rentas procedentes del canon por la cesión de uso de la **PLATAFORMA\_2** y de los Servicios Técnicos, la compañía manifiesta que: Para la obtención de las rentas derivadas de la realización de actividades económicas en el extranjero a las que se refiere esta manifestación, no existe una organización fija y estable de medios personales y materiales situados en los países donde se obtienen las mencionadas rentas".*

Además, en los propios contratos formalizados por la entidad con las sociedades vinculadas ubicadas en **PAIS\_1**, **PAIS\_2** y **PAIS\_3** y la documentación diversa relacionada con los mismos, aportados en el curso de las actuaciones, se establece de manera explícita y clara que, tanto la cesión de la PLATAFORMA 2 como los servicios técnicos prestados para mantener dicha plataforma plenamente operativa, son prestador a distancia desde España. En concreto, siendo su clausulado idéntico cave resaltar las siguientes partes del mismo:

**"a) Contrato de Cesión del Derecho de uso a distancia de la PLATAFORMA\_1**

"(...): **Cláusula 1ª:** Es objeto del presente contrato la Cesión, a favor de **XZ-TW PAIS\_1**, del Derecho de Uso a Distancia del conjunto de programas informáticos y aplicaciones que componen la denominada "**PLATAFORMA\_1**" desarrollada, explotada y administrada Por **XZ-TW** en **PROVINCIA\_1**, España.

**Cláusula 2ª:** **XZ-TW**, facilitará a **XZ-TW PAIS\_1**, únicamente por vía electrónica remota, el acceso a la "**PLATAFORMA\_1**" para que pueda ejercitar el Derecho de Uso; mantendrá, a los mismos efectos, la operación de la "**PLATAFORMA\_1**" y realizará los estudios y las actividades de adaptación, desarrollo y mejora de la "**PLATAFORMA\_1**" que sean razonablemente convenientes para garantizar su correcto funcionamiento, su evolución conforme a la técnica y su adecuación a las necesidades de negocio recogidas en el Plan de Acción Anual de las Compañías usuarias miembros de la Región ..., entre ellas, **XZ-TW PAIS\_1** (...):".

**b) Contrato de prestación de servicios técnicos accesorios al derecho de uso de la PLATAFORMA\_1**

"(...): **Cláusula 1ª:** Es objeto del presente contrato la **Prestación de Servicios Técnicos Accesorios** a la cesión del derecho de uso a distancia del conjunto de programas informáticos y aplicaciones que componen la denominada "**PLATAFORMA\_1**" desarrollada, explotada y administrada por **XZ-TW** en **PROVINCIA\_1**, España.

**Cláusula 2ª:** **XZ-TW** prestará los necesarios Servicios Técnicos Accesorios convenientes para garantizar el adecuado mantenimiento de la plena operatividad de la "**PLATAFORMA\_1**" de acuerdo con los estándares de calidad requeridos para su correcta operación y su normal funcionamiento, para su uso a distancia por **XZ-TW PAIS\_1** según sus necesidades (...):".

En consecuencia, ha quedado probado que el obligado tributario (las entidades dependientes del grupo fiscal) no realizaban una actividad económica, de ningún tipo, en el extranjero por la que obtuvieran las rentas por las que afrontaran el impuesto que ahora se pretenden deducir, pues no disponían allí de una organización de medios personales y materiales, sino que procedían de servicios prestados a distancia desde España.

De hecho en el escrito de alegaciones, nada señala la entidad reclamante respecto de la existencia de dichos medios materiales y personales que acrediten que efectivamente se ejercía una actividad económica en el extranjero que permita justificar la procedencia de la deducción. La entidad se refiere a unas resoluciones del TEAC, sobre el orden de prelación de deducción, que, no obstante, no analizan la cuestión controvertida en este caso. Y alude a una Sentencia de la Audiencia Nacional, que se refiere a la finalidad de este artículo 31.2 sobre lo que nada tiene que objetar este TEAC y que no es la cuestión aquí controvertida.

También se refiere la reclamante a la sentencia de la Audiencia Nacional de 28/12/2019 (rec.129/2015) en relación al artículo 50.2 del TRLIS, en el caso de una UTE que opera en el extranjero. Esta Sentencia, que no constituye jurisprudencia, señala:

"2) Que en el caso de las UTES existe un único proyecto internacional de ejecución compleja consistente en la entrega de una obra civil en Argentina "llave en mano", la instalación y montaje, y la puesta a punto y en funcionamiento de la obra proyectada. Si bien las prestaciones debidas bajo este tipo de contratos pueden dividirse entre distintos prestadores (en la práctica deben, puesto que difícilmente uno solo estará capacitado para realizarlas todas), no deben dissociarse pues no pueden darse unas sin otras. Constituye un conjunto único de prestaciones. Prueba de ello es la responsabilidad única que asume el adjudicatario frente a la obra, quien no puede eximirse de ella trasladándose al tercero del que eventualmente se haya servido. **Y lo relevante es que las actividades españolas se realicen en el extranjero.**

3) Que dicho informe pone de relieve que los equipos se pusieron a disposición del receptor en el extranjero, no en España. Así el dictamen y la demanda (página 78) hacen referencia a los suministros de equipos adquiridos a un proveedor americano ....

4) La aplicación de la exención no está condicionada a que las UTES operen en el extranjero mediante establecimiento permanente ni exige una tributación en origen o que las UTES estén dadas de alta en el extranjero, Consultas Vinculantes VO293-12 y V2173-12."

Pues bien, en primer lugar, debe destacarse que el caso descrito en esta Sentencia, que se acaba de transcribir parcialmente, nada tiene que ver con el analizado, la cesión de uso de una plataforma on line. Y la norma



analizada, la reguladora del régimen de exención de UTEs que operan en el extranjero, tampoco. Efectivamente ni analizamos la realización de una obra compleja en el extranjero, ni la entrega de unos suministros en el extranjero. Por otra parte, como señala la Sentencia tampoco se está exigiendo en este caso, que se disponga de un EP en el extranjero.

Incluso, conviene señalar que, este TEAC, aun siendo consciente de ese fallo de la AN, ha dictado la resolución de 19/12/2022, RG 431/2019 en la que mantiene el criterio que ara aplicar la exención del artículo 50 del 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 definitiva, en la medida en que el artículo 31.2 de la LIS solo permite la deducibilidad en el IS de la parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en cuota en virtud del art. 31.1 de la LIS cuando se realicen actividades económicas en el extranjero, y esta circunstancia no ha sido probada por la entidad reclamante, quien, de hecho, reconoce que no existe una ordenación de medios materiales y personales en el extranjero y que los servicios se prestan desde España, procede desestimar lo alegado por la entidad y confirmar el ajuste practicado por la Inspección por este motivo.

## Décimo quinto.

La última cuestión planteada se refiere a la procedencia de la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica generada por diversos proyectos desarrollados por la entidad.

La Inspección regulariza determinadas deducciones por investigación y desarrollo acreditadas por la entidad del Grupo **XZ-QR**, SL y de Innovación tecnológica de las entidades del Grupo **XZ-TW** y **XZ-QR**. En concreto, durante los ejercicios comprobados las citadas entidades llevaron a cabo los siguientes proyectos calificados como de "investigación y desarrollo", (I+D), e "innovación tecnológica" (IT):

- Proyecto llamado "Desarrollo de un enrutador para la **PLATAFORMA\_2**" en adelante referido como "**PLATAFORMA\_2**"
- Proyecto transformación digital 2015 (...)
- Proyecto Innovación Tecnológica para la plataforma Tecnología aplicada en la plataforma de gestión operativa del Grupo **XZ-TW** (...).
- Proyecto de transformación digital 2016 (...)
- Tecnología aplicada en la plataforma de gestión operativa del Grupo **XZ-TW** (...)
- Proyecto transformación digital 2017 (...)
- Entorno tecnológicamente avanzado para la gestión operativa del Grupo **XZ-TW** (... y ...)
- Plataforma integral para la gestión financiera del Grupo **XZ-TW** (...)
- Proyecto transformación digital 2018 (...)
- Plataforma integral para la gestión financiera del Grupo **XZ-TW** (...)
- Nuevo entorno digital avanzado para la gestión operativa de **XZ-TW** (...)

Dado que tanto los proyectos que fundamentan las deducciones por IT como el proyecto de I+D desarrollado por **XZ-QR**, versan sobre programas informáticos, por parte de la Inspección se solicitó la colaboración del Equipo de apoyo informático (en adelante EAI) de la DCGC al objeto de que procediera a la evaluación de los mismos, en relación con los requisitos contemplados para dichas deducciones, concretamente, en el artículo 35 de la LIS. Como resultado, se elaboraron dos informes por el EAI, uno sobre los proyectos de IT, de fecha 08/03/2022, y otro sobre el proyecto de I+D (un enrutador para la **PLATAFORMA\_2**) de fecha 07/04/2022, que constan en el expediente electrónico.

En consecuencia de lo allí señalado, la Inspección acordó la procedencia de minorar la base de deducción tanto para las actividades de I+D como de IT, debiendo excluir de la misma algunos de los gastos consignados como tales por el contribuyente, por no cumplir los requisitos previstos en el artículo 35 de la LIS, como a continuación veremos.

Disconforme con la citada regularización, alega la entidad ante este TEAC que el acuerdo de liquidación adolece de un defecto de motivación, pues no se ha argumentado por qué existiendo otras pruebas de carácter científico-técnico, emanadas de la Administración, éstas tienen menos peso que el informe del Equipo de apoyo Informático. De hecho, alega la entidad que en el expediente constan diferentes documentos aportados que califican las actividades como I+D (proyecto **PLATAFORMA\_2**) e IT (resto de proyectos), estableciendo que dichas actividades se corresponden a las que se refieren en los artículos 35.1 y 35.2 LIS que no han sido tenidas en cuenta por la Inspección.

## Décimo sexto.

Pues bien, en primer lugar, según resulta del expediente, en el mismo se han incorporado ciertos informes emitidos por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (en adelante, CDTI), E.P.E dependiente del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, que califican el proyecto de **PLATAFORMA\_2** como de I+D y el resto de proyectos desarrollados por la citada entidad y **XZ-TW** como de IT.

La Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la Sociedad Limitada Nueva Empresa, introdujo la posibilidad, para los sujetos pasivos, de aportar a la Administración Tributaria Informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un Organismo adscrito a éste, relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos necesarios para poder aplicar la deducción en cuestión, informes que tienen carácter vinculante para la Administración, señalando la Exposición de Motivos del Real Decreto 1432/2003, de 21 de diciembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de aquellos Informes motivados introducidos por la Ley 7/2003, lo siguiente:

*"La creciente importancia que para el desarrollo empresarial y el mantenimiento de la competitividad tienen las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) ha determinado que nuestro ordenamiento jurídico haya evolucionado a lo largo de los últimos años para recoger nuevas medidas de apoyo y fomento a tales actividades.*

*Una de las principales medidas de apoyo y fomento de actividades de I+D+i es la constituida por los beneficios fiscales a los que pueden acogerse las empresas mediante la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, tanto por los gastos incurridos en actividades de investigación y desarrollo como de innovación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

*No obstante lo anterior, para que las medidas antes expuestas produzcan el efecto deseado con toda la intensidad posible, resulta necesario ofrecer a los agentes económicos un entorno de seguridad jurídica que les permita conocer si las actividades que planean llevar a cabo merecerán o no **la calificación** requerida para aplicar los incentivos fiscales considerados. Disponer de una información lo mas objetiva posible acerca de la naturaleza y contenidos en I+D+i, así como de los gastos asociados a este tipo de actividades empresariales supondrá un escenario de mayor certidumbre tanto para la empresa que ha de afrontar la toma de decisión de inversión, como para el resto de los agentes económicos que actúan en el tráfico jurídico mercantil y muy especialmente para la propia Administración Tributaria."*

Dispone el artículo 2 del Real Decreto 1432/2003 lo siguiente:

*"El Ministerio de Ciencia y Tecnología, de conformidad con lo previsto en el artículo 33.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (hoy artículo 35 del TRLIS), emitirá informes motivados relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el apartado 1.a) de dicho artículo para **calificar** las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en su apartado 2.a), para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos las exclusiones establecidas en el apartado 3.*

*Los informes motivados podrán ser del siguiente tipo:*

*a) Informe motivado, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de aplicar la deducción fiscal por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de conformidad con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (hoy artículo 35 del TRLIS)..."*

Asimismo el artículo 9 del RD 1432/2003, denominado "Efectos de los informes" señala en su apartado 1:

*"En los informes a que se refiere el artículo 2.a) evacuados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, **el importe de los gastos e inversiones** efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá, en todo caso, estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos."*

Pues bien, a la vista de los preceptos citados, este Tribunal considera que la cuantificación de la base de la deducción que pudiera constar en los Informes emitidos por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades no tiene carácter vinculante para la Administración limitándose dicha vinculación a la calificación del proyecto en cuestión como I+D o IT. La vinculación del Informe no se extiende a la determinación y concreción de la base de la deducción, pues ni esto se desprende del artículo 35.4 del TRLIS ni tampoco de lo establecido por el RD 1432/2003.

Se confirma pues el criterio inspector que considera que los Informes del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades le vinculan exclusivamente en cuanto a tal calificación como I+D e IT, no cuestionándose en modo alguno dicha calificación.

Este mismo es el criterio que sostiene la Dirección General de Tributos (DGT) en las consultas vinculantes V2093-13 de 24-06-2013, V2698-13 de 10-09-2013 y V3156- 13 de 24-10-2013.

Así, en la consulta vinculante V2093-13, de 24-06-2013, tras citar el artículo 35.4 del TRLIS y los artículos transcritos del RD 1432/2033, señala lo siguiente:

*"En definitiva, con arreglo a lo anterior, los informes motivados que en la actualidad emiten los órganos y organismos autorizados, en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 1432/2003, tienen por objeto certificar que las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo merecen **la calificación** de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, definidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35 del TRLIS.*

*En ningún caso tales informes vinculantes tienen por objeto **la cuantificación** de las respectivas bases de deducción. Por tanto, el contenido de dichos informes motivados sólo vincularán a la Administración tributaria respecto de la calificación de las actividades desarrolladas por la consultante como investigación y desarrollo e innovación tecnológica, pero no respecto del importe de la base de la deducción, en su caso, aplicable.>"*

En la consulta vinculante V3156-13 de 24-10-2013 la DGT indica que:

*"En efecto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 35.4 a) del TRLIS, previamente transcrito, cualquier referencia a la delimitación de la base de deducción o a su **cuantificación** no constituye el objeto propio del informe motivado, por lo que no se extenderán a las mismas el carácter vinculante de tales informes. En conclusión, la base de la deducción estará constituida por los gastos reales incluidos por la entidad directamente vinculados a la actividad de I+D, con independencia de los que figuren recogidos en el informe del CDTI."*

También el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia número 265/2016, de 09-03-2016, se ha pronunciado en el mismo sentido. En dicha sentencia tras reproducir la consulta vinculante V2093-13 de la DGT se dice lo siguiente:

*"Por ello, tal como está redactado el artículo 35 del TRLIS, el informe motivado del Ministerio de Ciencia y Tecnología, hoy Ministerio de Economía y Competitividad, no se puede considerar como una condición para la obtención de la deducción, sino como un medio de prueba de **la calificación** de la actividad desarrollada por la consultante como actividad de I+D+i, con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 35 del TRLIS.*

*Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, siendo, en todo caso, su solicitud y aportación potestativos, no preceptivos. De ahí que dicho informe no se pueda calificar como necesario para la obtención de la deducción, sino como un medio de prueba cualificado que la norma pone a disposición del sujeto pasivo para acreditar que la actividad desarrollada por el consumante cumple la definición de I+D+i recogida en el artículo 35 del TRLIS."*

En el mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencias de 11 de septiembre de 2014 (rec. 435/2011), de 12 de febrero de 2015 y de 16 de abril de 2015, ratificando estas dos últimas lo expuesto en la primera:

*"En definitiva, con arreglo a lo anterior, los informes motivados que en la actualidad emiten los órganos y organismos autorizados, en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 1432/2003, tienen por objeto certificar que las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo merecen la calificación de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, definidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35 del TRLIS. En ningún caso tales informes vinculantes tienen por objeto la cuantificación de las respectivas bases de deducción. Por tanto, el contenido de dichos informes motivados sólo vincularán a la Administración tributaria respecto de la calificación de las actividades desarrolladas por la consultante como investigación y desarrollo e innovación tecnológica, pero no respecto del importe de la base de la deducción, en su caso, aplicable".*

Además, se cita en ellas la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2014 (rec. de casación para unificación de doctrina 843/2012), que sobre la carga de la prueba en materia de deducción por I+D tiene declarado:

<< SEXTO:

(...)

*Esta conclusión nos lleva a determinar la doctrina que debe prosperar.*

*En la actualidad, para mitigar la incertidumbre en la calificación que puede efectuar la Administración Tributaria en su actividad de comprobación cuando el sujeto pasivo se acoge a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en su autoliquidación, puede presentar consultas sobre la aplicación de la deducción, cuya contestación tiene carácter vinculante para la Administración Tributaria, en los términos previstos en los artículos 88*

y 89 de la vigente Ley General Tributaria , y asimismo puede solicitar a la Administración Tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, según lo dispuesto en el art. 91 de dicha Ley .

Por otra parte, para aplicar la deducción del artículo 35 del Texto Referido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades los sujetos pasivos que hayan formulado una consulta pueden aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o por un organismo adscrito al mismo, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de dicho art. 35 para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su segundo apartado, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo dicho informe carácter vinculante para la Administración Tributaria; ocurriendo lo mismo cuando los sujetos pasivos hayan solicitado la adopción de un acuerdo previo de valoración.

Sin embargo, la norma tributaria aplicable al caso estaba muy lejos de establecer un sistema de prueba preconstituida que hiciera depender la calificación de los gastos realizados por la actividad investigadora de la entidad contribuyente del previo reconocimiento de expertos, surgiendo en este caso la cuestión de a quién corresponde la prueba de la concurrencia de los conceptos jurídicos indeterminados que contempla la ley, cuando las entidades implicadas han recibido de otros Departamentos subvenciones públicas por los proyectos controvertidos.

**SÉPTIMO.** Frente a la tesis de la sentencia recurrida que atribuye la carga de la prueba al recurrente, sin que a ello obste la obtención de subvención por no ser suficiente para presumir que los proyectos entrañaban una actividad de investigación o desarrollo a los efectos fiscales, la de contraste viene a invertir la carga de la prueba, existiendo subvenciones, considerando que ha de ser la Administración la que tiene que justificar que no concurren los requisitos establecidos.

En esta tesitura, la Sala considera que procede confirmar el criterio que mantiene la sentencia de contraste toda vez que en la deducción controvertida, nos enfrentamos con conocimientos de carácter científico y técnico en orden a determinar cuando estamos ante la novedad de un proyecto, producto o sistema. Y esta situación que descansa sobre nociones que poseen un decisivo componente técnico valorativo, evidentemente sobrepasa el ámbito de los conocimientos científicos o técnicos, que cabe presumir bien en los funcionarios de los servicios de Inspección bien en los encargados de las funciones de revisión, si no cuentan con el auxilio técnico procedente fácilmente reclamable, conforme al artículo 40.2 c del RGIT de 1986 ,aplicable racione temporis. ". La Inspección de los Tributos está asimismo facultada:

c) Para recabar el dictamen de Peritos. A tal fin en los órganos con funciones propias de la Inspección de los Tributos podrá prestar sus servicios personal facultativo.

Por tanto, la regularización sólo puede basarse en un informe técnico, a cargo de la Administración que acredite que no nos encontramos ante una actividad de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la ley, siendo entonces cuando el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido.

En definitiva sin ese informe técnico, ni la Inspección, ni el órgano revisor pueden determinar si los proyectos cumplen los requisitos para el disfrute de la deducción.

Por otra parte, y aunque no nos encontremos cronológicamente en un supuesto en el que resulte aplicable la novedad introducida por la ley 7/2003, de 1 de Abril, en vigor desde el 1 de Enero de 2003, norma desarrollada por el Real Decreto 1432/2003, hay que entender que la intención del legislador fue la de tener en cuenta que en la deducción controvertida se persiguen fines extrafiscales, por lo que la participación de los centros directivos de otros Departamentos Ministeriales viene a alcanzar, como después sucede con la ley 7/2003, una importancia especial."

La cita de esta sentencia del Alto Tribunal ha de tomarse dentro del perímetro en que ella misma perfila su doctrina y que es por una parte, la existencia de una subvención y, por otra, en el marco de la calificación a que hace referencia el párrafo a) del primer apartado (I+D) y del segundo (IT) del artículo 35. Se exige el dictamen de un perito externo para la calificación, dado el decisivo componente técnico del juicio que sobrepasa el ámbito de los conocimientos científicos o técnicos que cabe presumir en los funcionarios de la Inspección o en los encargados de las funciones de revisión. Y a tal fin, en los órganos con funciones propias de la Inspección podrán prestar servicios personal facultativo.

Por tanto, tal y como ya se ha indicado, los Informes emitidos por el .../... sólo vinculan a la Administración tributaria respecto de la calificación de las actividades como I+D o IT pero no respecto de la delimitación de la base de la deducción o su cuantificación, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras en este punto, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal, entre otras, en resolución de 09-04-2019 (RG 7906/15) por citar unas de las más recientes.

**Décimo séptimo.**

Por tanto, habiendo admitido la Inspección, en virtud de los informes del EAI su vinculación a la calificación de los proyectos expuesta en los certificados e informes emitidos por el CDTI, la cuestión controvertida se ve limitada a determinar la correcta cuantificación de la base de las deducciones aplicadas, en concreto, si los distintos gastos que la forman cumplen o no los requisitos exigidos para ello en el artículo 35 de la LIS. En definitiva, se circunscribe a una cuestión probatoria, por lo que este TEAC debe analizar las pruebas aportadas por cada una de las partes.

El artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable en los ejercicios comprobados, establecen la siguiente regulación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación técnica (en adelante I+D+i), identificando los gastos que deben formar parte de la base de la deducción:

## **"1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.**

*La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.*

### *a) Concepto de investigación y desarrollo.*

*Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.*

*Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.*

*Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, **se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.***

*También se considerará actividad de investigación y desarrollo la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores.*

### *b) Base de la deducción.*

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

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

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

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

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

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

### *c) Porcentajes de deducción.*

*1.º El 25 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.*

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 por ciento sobre el exceso respecto de ésta. Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 17 por ciento del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

2.º El 8 por ciento de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en la letra a) del apartado 1 del artículo 12, que se aplique, fuese inferior.

## **2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.**

La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

### **a) Concepto de innovación tecnológica.**

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

### **b) Base de la deducción.**

**La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:**

**1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.**

**2.º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.**

**3.º Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1 millón de euros.**

**4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.**

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el contribuyente en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

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

Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

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

c) *Porcentaje de deducción.*

*El 12 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.*

### 3. Exclusiones.

*No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:*

a) *Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.*

b) *Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.*

c) *La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.*

### 4. Aplicación e interpretación de la deducción.

a) *Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.*

b) *El contribuyente podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*A estos efectos, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.*

c) *Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Tributaria.*

*A estos efectos, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo, para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3, así como a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades."*

Como ya ha tenido ocasión de señalar este TEAC y conforme resulta del expediente electrónico, la Inspección fundamenta sus pretensiones en los informes técnicos emitidos por el EAI de la DCGC, informes a los que la reclamante resta validez indicando no haberse analizado la información aportada.

En los citados informes se expone que correspondiendo a la Administración Tributaria el comprobar la aplicabilidad de los supuestos de deducción conforme a los gastos incurridos y dado el carácter técnico y especializado de la tipología de los gastos que pueden ser o no objeto de la base de la deducción por los conceptos de I+D+i, se procedía a analizar, como experto independiente, estos proyectos y, más concretamente, la cabida de los respectivos gastos incurridos en los mismos en los conceptos admitidos, en el artículo 35 de la LIS, para formar parte de la base de la deducción. Con tal fin, en los referidos informes, el EAI analiza toda la información aportada por la entidad y realiza un minucioso análisis de cada uno de los proyectos y sus distintas fases, así como de las cuantías que se han aplicado como base de la deducción y la naturaleza de los gastos o destino de los mismos.

En primer lugar, respecto de la deducción por I+D en el proyecto PLATAFORMA 2, el EAI en el informe elaborado señala lo siguiente:

#### **"4.1 Desarrollo de un erutador para la plataforma E-PAC.**

*La calificación de I+D del CDTI señala "Desde el punto de vista fiscal este proyecto se considera de **Investigación y Desarrollo** ya que se va a constituir como un nuevo producto, resultado de la aplicación de los conocimientos necesarios para la realización de los diferentes módulos que conforman la herramienta a desarrollar, que aportará mejoras tecnológicas sustanciales en los sistemas de gestión y provisión de servicios que supondrá un avance significativo en el sector asegurador"( Informe CDTI página 5)*

*El artículo 35 señala que:*

*Se considerará **investigación** a la indagación original planificada que persiga descubrir **nuevos conocimientos** y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y **desarrollo** a la **aplicación de los resultados** de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico **para la fabricación de nuevos materiales o productos** o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.*

*Aunque la calificación I+D de este proyecto en el informe IDI-...1 del CDTI es I+D, a juicio de los autores de este informe, no concurren las condiciones para ser calificado como tal ya que hay precedentes del conocimiento aplicado y de los componentes de la solución desarrollada en el proyecto.*

*(...)*

*El enrutamiento no es una funcionalidad nueva concebida en este proyecto sino un patrón de software ampliamente conocido y difundido en el mercado. Tanto es así que es común en los productos de middleware.*

*El término middleware se usa para denotar a aquellos productos software que actúan como "pegamento" entre aplicaciones y no es ajeno al proyecto porque en la arquitectura preexistente recogida en la siguiente figura (memoria técnica página 18) (...)*

*El informe del CDTI no aporta la fundamentación a la calificación de Investigación y desarrollo: no explica en qué medida el proyecto aborda elementos diferenciadores de referencias, desarrollos y/o productos realizados años antes del inicio del proyecto.*

*(...)*

#### **4.5 Datos económicos del proyecto.**

*A diferencia de la innovación tecnológica, en la redacción del artículo 35.1.b de la LIS no existen limitaciones sobre los gastos que pueden formar parte de la base de la deducción. El redactado se limita a señalar que se considerarán integrables todos los gastos excluidos los inmuebles y terrenos siempre y cuando «estén directamente relacionados» con las actividades de I+D y los gastos sean «específicamente individualizados por proyectos», y minorando las cantidades en función de subvenciones recibidas.*

*En este sentido, no cabe más que comprobar si los gastos están relacionados con el proyecto y se correspondan con las actividades señaladas en la memoria como actividades de I+D."*

A continuación, analiza los distintos gastos por partidas:

*"Gastos de Activos*

*Con relación a los activos hay que señalar que, en la primera aportación de documentación, los gastos exactos de esta partida eran desconocidos. Lo único conocido era lo recogido en el presupuesto inicial.*

*(...)*

*Además, en la documentación presentada, se habían encontrado facturas distintas a los conceptos del presupuesto aprobado por el CDTI, ignorando si eran parte de la base de deducción que el obligado ha presentado.*



Las facturas encontradas eran las siguientes:

1. **FFG** v... factura y pago Equipos **LM**.pdf
2. **GGH\_JK**.pdf
3. Invoice - **XZ-QR** SE ...1\_.pdf
4. Redhat-Licencia alquiler- Fra....0 y pago

En cuanto a las facturas cuyos conceptos se han indicado en el presupuesto del proyecto se observa lo siguiente:

- Factura Licencias **GGH** (**GGH\_JK**.pdf)

Parece recogerse en la factura 1.400 piezas, que, a falta de otra indicación, se entiende que es el número de licencias. Por lógica, este número de licencias supera ampliamente las licencias que le corresponderían a las necesarias para las actividades del proyecto. No se ha encontrado en la documentación aportada explicación para este número de licencias.

- Factura de servidores **LM** (**FFG** v... factura y pago Equipos **LM**.pdf)

Esta factura se corresponde a 2 chasis, 8 servidores, 22 blades y 2 flex systems, junto con 3 años de mantenimiento y soporte. Se trata de una infraestructura que excede el ámbito de las actividades del proyecto. No se ha encontrado en la documentación aportada explicación para este dimensionamiento de infraestructura.

Por otro lado, las amortizaciones de los bienes afectos a las actividades de este proyecto se considerarán gastos de I+D en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constanding específicamente su individualización por proyectos.

Si los bienes afectos, a pesar de tener una relación directa con las actividades de este proyecto, **no son exclusivos de ellas y son empleados en otras actividades o proyectos**, entonces debe presentarse **un cálculo de reparto** entre los distintos proyectos que se benefician de la deducción y las demás actividades de la empresa que puedan realizarse con un criterio racional.

Como hemos visto en las facturas, el volumen de licencias y la infraestructura de servidores por su dimensión no es exclusivo de las actividades del proyecto. Así se indicaba también en el Informe del CDTI.

De lo que se desprende que es necesario **el cálculo de reparto** para discriminar la parte que se emplea en las actividades de este proyecto. Una vez realizado este cálculo es cuando procede el cálculo de la amortización.

Lo presentado por la empresa en respuesta a la solicitud de la inspección de **Explicación y justificación del cálculo de la amortización de los activos**, se corresponde al cálculo de la amortización realizado, pero se constata que no figura el reparto.

(...)

Hay que remitirse a las facturas para conocer el detalle de los activos utilizados para el proyecto.

- En la factura de **LM**, vimos que era relativo a 2 chasis, 8 servidores, 22 blades y 2 flex systems, junto con 3 años de mantenimiento y soporte.

- En cuanto a las Licencias **HHJ** y **GGH**, no queda claro a cuántas licencias se han adquirido. El obligado presenta el siguiente cuadro de amortización en la **Explicación y justificación del cálculo de la amortización de los activos**

(...)

Las facturas que aparecen reflejadas no clarifican el número de licencias. Además, la factura de **GH** no se localizó en la documentación aportada y el concepto de la descripción no indica licencias de **HHJ** y **GGH**. Tampoco la factura de **XZ-TW** podemos relacionarla directamente con licencias de **HHJ** y **GGH**.

A la vista de lo expuesto aquí, concluimos que, la documentación presentada no muestra el número de activos utilizados, siendo esta información imprescindible para la valoración del gasto.

En conclusión, tenemos que:

- Los servidores contratados tienen una dimensión que no es necesaria en su totalidad para las actividades del proyecto, siendo su dimensión más acorde con la infraestructura de producción, que con las actividades referidas en el informe del CDTI.

- En cuanto a las licencias, no se especifica cuáles son (número y tipo de licencia), por lo que no es posible emitir un juicio, aunque la cifra de 1.400 inclina a pensar que excede como en el caso anterior el ámbito de desarrollo del proyecto

- En todo caso es pertinente un reparto de los costes porque los activos referidos no son exclusivos del proyecto.
- Esto es coherente con lo recogido en el IMV donde se explicita que no son activos de dedicación exclusiva a I+D.

(...)

Por todo ello consideramos que no se pueden aceptar los gastos de amortizaciones presentados.

## Gastos de personal interno

El obligado aporta los partes hora de cada trabajador, firmados por los responsables de la empresa/proyecto y por el propio trabajador. Como puede verse en la siguiente imagen se trata de resúmenes anuales. Hay que destacar que no se dispone de los partes originales de las horas imputadas al proyecto.

(...)

En el **Informe De Revision De La Memoria Economica De La Cuenta Justificativa Emitido Por Dmv** donde se indica que el trabajo se realiza siguiendo lo dispuesto en las Normas de Actuación aprobadas mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, Orden EHA/1434/2007 de 17 de mayo de 2007 en las que se fijan los procedimientos que se deben aplicar, en lo relativo a la Memoria Económica, complementado con el Manual de Instrucciones para la justificación de proyectos de I+D (PID). El citado manual solicita los siguientes documentos para el Personal interno:

«se pide los Soportes justificativos semanales o mensuales de las horas incurridas por el personal asignado al proyecto firmados por cada una de las personas que han imputado horas al proyecto y por el responsable de la entidad beneficiaria de la ayuda CDTI »

Se solicitaba también en el correo de 24/01/2022 la **Descripción mínima del personal interno, así como cargo en la empresa y rol en el proyecto, justificando su participación en las diferentes actividades del proyecto** que ha sido facilitado en el documento 01 - MANIFESTACIONES REQ 24 01 2022 ... .PDF

Aquí vemos que determinadas personas como **Enn** cuyo rol es "Director" tienen 1250 horas dedicadas al proyecto, lo que nos parece un número elevado de horas teniendo en cuenta su rol y la descripción de las actividades aportadas.

(...)

En conclusión, se trata de una partida donde el principal elemento acreditativo no ha sido aportado, por lo que no podemos acreditar los gastos presentados.

## Gastos de Colaboraciones externas

(...)

Los conceptos consignados en las facturas son de carácter general y no permiten comprobar que estén directamente relacionados con las actividades del proyecto y que se apliquen efectivamente a la realización de éstas. El carácter general de los conceptos puede verse en el siguiente ejemplo: "Proyectos de software IT Region Iberolatam" aparece en facturas de distintos meses de los proyectos ..., ... y ... además del proyecto objeto de este informe.

(...)

Otro hecho observado en las facturas que llama la atención es la presencia en las facturas de códigos de proyecto (PROYECTO ORGANIZACIÓN ES010FIS\_FS\_INSURANCE\_MS) que también aparecen en las facturas imputadas a otros proyectos.

(...)nte individualizados para el proyecto.

Por esta razón se solicitaron los contratos y las propu

Se entiende que se trata de facturas en el marco de un contrato general (Contrato Marco) pero los gastos de I+D deben constar específicamente estas/s específica/s anexa/s a los contratos que respaldan estas facturas y donde se describan los proyectos y actividades específicas acordados entre el obligado y los distintos proveedores.

(...)

-Para las facturas ..31 de **KKL** S.L y ..12 de **LLM** S.A.U se remite al contrato marco y no se aporta petición o pedido específico.

- Para la factura ...77 de **MMN**, S.L.U se especifica el pedido TI- 8543 y para la factura ...7 de **MMN**, S.L.U se especifica el pedido TI-8758.

Ambos pedidos se ilustran con el registro en la aplicación interna del obligado. En los textos que aparecen en la imagen aportada no se ha encontrado referencia al proyecto **PLATAFORMA\_2**. Con relación a estos pedidos no se aporta la petición al proveedor con los trabajos a acometer o, en su defecto, la oferta del proveedor con la cuantificación del esfuerzo o coste del encargo, o cualquier documento relacionado con el pedido que sirva como acreditación de la vinculación de la factura al proyecto.

(...)

se advierte que llamó la atención de los autores de este informe la distribución temporal de las facturas entre los distintos colaboradores:

- Mes de agosto factura de **LLM S.A.U**
- Mes de septiembre factura de **MMN, S.L.U**
- Mes de Octubre factura de **KKL S.L.**

Por este motivo, en el correo de 24/01/2022 se solicitó Explicación de la facturación temporal por empresa y mes a lo que se contestó lo siguiente en el documento ... - MANIFESTACIONES REQ ... 2022 **XZ-QR.PDF**: (...)

A efectos de comprobar la distribución del trabajo arriba mencionada entre los equipos se consideró pertinente conocer los cronogramas de actividades, tareas y sub-tareas del proyecto o similares donde pudiera verse reflejado este reparto de responsabilidades por empresa en el tiempo. Por esta razón se solicitó en correo electrónico de 14/02/2022:

3. Documentación Agile del proyecto entre la que se encuentre la planificación del proyecto, segregación de proyecto en tareas y asignación de recursos.

4. Detalle de las horas imputadas indicando la tarea con el código JIRA.

5. Peticiones de los desarrollos del proyecto a las empresas colaboradoras articuladas en los contratos marcos: petición de perfiles para las tareas, aceptación de las valoraciones de esfuerzo presentadas, reuniones de seguimiento del proyecto, aprobación de los entregables, aprobación de las horas facturadas, etc.

Estas peticiones no han sido satisfechas, no habiendo acreditado el reparto de la facturación del proyecto entre distintas empresas.

Por lo arriba descrito, no se puede comprobar que las facturas presentadas reflejen gastos relacionados directamente y exclusivamente con el proyecto y se correspondan con las actividades señaladas en la memoria como actividades de I+D."

Finalmente, como conclusión, en el apartado 5 del informe, titulado "Resumen ejecutivo", concluye lo siguiente:

"Como se ha descrito en el informe, a juicio del equipo que está realizando este análisis y desde un punto de vista técnico, no se puede estar de acuerdo con la calificación del proyecto como I+D pues técnicamente se entiende que no se corresponde con los criterios que figuran en el art.35.1.a. ni tampoco la revisión de los mismos que figura en la guía de entidades de certificación de proyectos de I+D+i de la ENAC (RDE-01), en el apartado 5 de requisitos particulares de la certificación de proyectos de I+D+i y el punto C de consideraciones para la certificación de proyectos de I+D+i cuya actividad principal o preponderante sea el desarrollo de software. Tampoco sería así según indica el Manual de usuario de las Entidades Certificadoras disponible en la web del Ministerio de Ciencia e Innovación, en el apartado 3.2.1. de calificación como Investigación y Desarrollo.

En todo caso y como ya se ha dicho anteriormente, a pesar de la diferencia de criterio expuesta, la existencia del informe motivado del CDTI vincula a quien está realizando este análisis técnico a considerar los gastos del proyecto **PLATAFORMA\_2** como I+D tal y como se indica en el art.35.1.b LIS de bases de deducción.

Corresponde a la Administración Tributaria la comprobación de la base de la deducción y teniendo en cuenta que en el caso del proyecto en el ejercicio 2015 dicho proyecto está calificado como I+D, se procederá comprobar y valorar los gastos y la conceptualización de los mismos en como gastos en Investigación y Desarrollo que, según el artículo 35.1.b de la LIS, son:

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

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

**La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas** para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo."

A este respecto a los "Gastos de activos materiales e inmateriales" valorados en 87.282,67 euros, tal y como se han revisado en el apartado de datos económicos del proyecto, no se puede asumir que se trate de gastos, como indica el art.35.1.b de bases de deducción, directamente relacionados con actividades I+D del proyecto y aplicados efectivamente a la realización de éstas. Por lo tanto, estos gastos no pueden ser aceptados.

Por otro lado, queda acreditado que el CDTI ha concedido un préstamo a la empresa para la realización de este proyecto. En este caso, se informa para la consideración posterior que corresponda que la parte no reembolsable de dicho préstamo es la siguiente: 146.347,15 euros.

Para el resto de gastos (personal interno y colaboradores externos) no ha sido posible la comprobación de que los mismos estén directamente relacionados con las actividades de I+D del proyecto, sin embargo, estos gastos están certificados por el CDTI que emitió el certificado siguiente  
(...)"

De lo expuesto resulta, que en ese informe, el EAI procedió a valorar y analizar los distintos gastos que había incluido la entidad a la hora de calcular la base de la deducción para concluir, en base a la documentación e información obrante, que, en relación a una serie de gastos, resultaba improcedente su inclusión ya que la entidad no había probado que los mismos estuvieran directamente y exclusivamente relacionados con las actividades de I+D del citado proyecto.

Respecto de la deducción por innovación tecnológica, para llevar a cabo el análisis de si los proyectos desarrollados por las entidades del Grupo podían incardinarse en alguno de los conceptos del apartado 2.b) del artículo 35 del TRLIS, el Informe expone una serie de consideraciones y analiza las memorias y demás documentos de los Proyectos:

#### **"4. Resumen de criterios para la valoración de gastos en actividades de producción de software.**

Corresponde a la AEAT la comprobación de la base de la deducción, por lo que se procederá a comprobar y valorar los gastos y la conceptualización de los mismos en alguna de las categorías de gastos en innovación tecnológica que el artículo 35.2.b de la TRLIS establece como deducibles:

(...)

1. Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la **identificación**, la **definición** y la **orientación** de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.

2. Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes **destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento** necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

3. Adquisición de tecnología avanzada en forma de **patentes, licencias, «know-how» y diseños**. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1 millón de euros.

4. Obtención del certificado de cumplimiento de las **normas de aseguramiento de la calidad** de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas. Tanto en el Real Decreto 1432/2003 como en la propia TRLIS, se indica que el importe de los gastos incurridos que pudieran constituir la base de la deducción deberán estar debidamente documentados, relacionados directamente con la actividad y, de forma general, ajustados a la normativa fiscal vigente.

El hecho de que un proyecto de software se califique como IT no implica que todos los gastos asociados a ese proyecto puedan integrar la base de deducción, sino únicamente aquellos que se correspondan con los 4 conceptos que define la TRLIS.

A continuación, se relacionan los criterios que, de forma general, se utilizan para valorar los gastos producidos en actividades relacionadas con la producción de software en el conjunto de proyectos evaluados por el EAI de la DCGC.

Estos criterios son el resultado del análisis técnico realizado por el EAI y sustentados en las evidencias técnicas y científicas desarrolladas en los anexos II a VII.

(...)"

A continuación, antes de entrar al análisis de cada proyecto, se detallan ciertos aspectos necesarios para poner en contexto el análisis efectuado sobre los gastos realizados e incurridos en los proyectos. En primer lugar, se realiza un breve esquema de la clasificación de los gastos para determinar la base de deducción, en virtud de lo dispuesto en el art. 35.2 a) del TRLIS y en el punto 5 de la guía de Entidades de Certificación de Proyectos de I+D+i,

de la Actividad de I+D+i del Personal Investigador y de la PYME Innovadora RDE-01 Rev. 4 diciembre 2019 Serie 5 (Antes CEA-ENAC-02 y NT-10), respecto de las «CONSIDERACIONES PARA LA CERTIFICACIÓN DE PROYECTOS DE I+D+I, CUYA ACTIVIDAD PRINCIPAL O PREPONDERANTE SEA EL DESARROLLO DE SOFTWARE». Después, dedica un apartado a describir la naturaleza del gasto de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, ya que la casi totalidad de los proyectos presentados clasifican los gastos presentados en este concepto.

A continuación, se describen cuestiones relativas a los contratos y facturas de la entidad, a modo de resumen de lo visto en el análisis particular de cada proyecto, señalando que:

*"En los proyectos objeto de este informe, a pesar de que no se aportan los contratos específicos u órdenes de trabajo de colaboración para todos los proyectos, necesarias para la trazabilidad del gasto, se realiza una estimación de los gastos que serían deducibles.*

*(...)*

*Casi ningún concepto referido en las facturas hace referencia al nombre del proyecto para el que se pide deducción.*

*Con la documentación facilitada, no se ha conseguido "enlazar" documentalmente estos nombres con los proyectos objeto de este informe. La ausencia de los contratos específicos, descrita en el punto anterior, no facilita la trazabilidad de los documentos de gasto.*

*Como alternativa, se ha intentado, sin éxito, establecer la correspondencia de los conceptos de las facturas con las funcionalidades descritas en los IMVs de cada proyecto.*

*(...)*

*Además, en el análisis de las facturas se han encontrado conceptos tales como migraciones, soportes correctivos y mantenimientos que no se corresponden con las actividades indicadas en el proyecto, ni se encuentra mención de ellas en el IMV ni en la memoria técnica, y que van más allá de las incluibles en la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño o en el proceso de obtención de un primer prototipo no comercializable ni explotable."*

Por último, se realizará un análisis particular de cada proyecto y la valoración de los gastos presentados para determinar si se pueden incorporar a las bases de la deducción por IT en el marco del artículo 35 de la TRLIS."

Finalmente, en su apartado 6 "**Resumen ejecutivo**", **concluye** lo siguiente:

*"El presente informe técnico trata sobre la adecuación al apartado 2 ("Deducción por actividades de innovación tecnológica") del artículo 35 del TRLIS de los gastos presentados en los siguientes proyectos de XZ-TW. La Base objeto de Deducción por Innovación Tecnológica (IT) es 52.247.761,74 euros (...)*

*Tras el análisis de los proyectos, el estudio del EAI concluye lo siguiente respecto de la documentación, conceptualización y valoración de gastos:*

*- Las actividades que la empresa presenta como susceptibles de acogerse a la deducción por innovación tecnológica se encuadran dentro del software y desarrollo de aplicaciones informáticas.*

*- Todos los proyectos analizados son calificados con código de Unesco 1203 "Ciencia de los Ordenadores". Se comprueba que la naturaleza de los proyectos se corresponde con el desarrollo de software.*

*- Todos los proyectos presentados tienen las mismas actividades (1. Análisis funcional y Diseño técnico detallado y 2. Desarrollo e implementación).*

*- Se presentan como parte de la base de deducción todos los gastos de los proyectos, correspondientes a las actividades arriba mencionadas.*

*- El contribuyente indica que todos los gastos de los proyectos (salvo en un proyecto donde se incluye el concepto de diagnóstico tecnológico) se corresponden al concepto de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, artículo 35.2.b apartado 2º del TRLIS.*

*- A juicio de los autores de este informe, todos los gastos de los proyectos presentados no pueden calificarse sin justificación como diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, sino que, para determinar la base de deducción, hay que analizar los gastos reales de cada proyecto realizando su clasificación en los conceptos que corresponda según la naturaleza del gasto y su afectación al proyecto.*

*- Se ha procedido a realizar dicho análisis siguiendo los criterios expuestos en el apartado Resumen de criterios para la valoración de gastos en actividades de producción de software del presente documento y facilitado al obligado. Los motivos técnicos que sustentan estos criterios están explicados y justificados en los anexos II a VII.*

*En cuanto a la documentación del gasto:*

- Los contratos facilitados, en su mayoría, no contienen el nombre de los proyectos objeto de la deducción solicitada. Además, no se aportan los anexos a los contratos que contienen las propuestas específicas, pedidos y/o las ofertas donde se detallan los proyectos y servicios específicos acordados por **XZ-TW** y el proveedor.

- Las facturas, a su vez, no contienen información suficiente para trazar el gasto y comprobar su correspondencia a funcionalidades concretas de cada proyecto analizado. Por ello, se solicitó al obligado la relación "facturas-funcionalidades del proyecto" así como los documentos de análisis de requisitos resultantes de la fase homónima.

- Dicha correspondencia no ha sido facilitada. Se ha proporcionado la correspondencia de las facturas con las actividades 1. Análisis Funcional y 2. Diseño Técnico detallado, que son genéricas y comunes a todos los proyectos, no pudiendo determinar las funcionalidades efectivamente facturadas.

- Los documentos de análisis de requisitos no han sido proporcionados.

En estas circunstancias, donde no es posible la trazabilidad del gasto, se realizan estimaciones de los gastos deducibles.

Teniendo en cuenta todo esto se propone los **gastos aceptados** recogidos en el epígrafe "Totales" sean incluidos en la base de la deducción por innovación tecnológica como afectas a los proyectos siendo las únicas que pueden incluirse dentro del marco y limitaciones establecido por el artículo 35 de la TRLIS"

Para el Equipo de Apoyo Informático se aprecia en el órgano competente para evacuar los referidos Informes motivados vinculantes una tendencia a admitir el carácter o calificación como de IT de un amplio espectro de actividades en el campo del desarrollo del software; si bien, a juicio del mismo, posteriormente ha de pasarse a analizar si tales actividades de software pueden incardinarse en alguno de cuatro conceptos concretos incluidos en la transcripción del referido artículo 35.2.b) de la LIS.

A este respecto es preciso traer asimismo a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 02/02/2009 (recurso n.º 573/2006), confirmada por STS de 15/11/2011 (rec. n.º. 2446/2009) en la que se dispuso:

*"...la discrecionalidad técnica expresada surge de una presunción de certeza o de razonabilidad de la actuación administrativa, apoyada en la especialización y la imparcialidad de los órganos establecidos para realizar la calificación. De modo que dicha presunción "iuris tantum" sólo puede desvirtuarse si se acredita la infracción o el desconocimiento del proceder razonable que se presume en el órgano administrativo en cuestión, bien por desviación de poder, arbitrariedad o ausencia de toda posible justificación del criterio adoptado, entre otros motivos, por fundarse en patente error, debidamente acreditado por la parte que lo alega.*

*El que un informe técnico emitido por un órgano administrativo goce de una fuerte presunción de neutralidad y acierto se debe, en relación al primer, a que, nacido de un órgano administrativo, ha de entenderse que fue emitido respetando el postulado de objetividad que el artículo 103 de la Constitución proclama para la actuación de la Administración Pública; y el segundo, por la solvencia técnica de quien lo emite (...)."*

## Décimo octavo.

Frente a los citados informes, la entidad reclamante, para acreditar que los gastos en que se incurrieron cumplían los requisitos para formar parte de la base de la deducción del art. 35.1 de la LIS (deducción en I+D) aporta una serie de documentos que también aportó al CDTI para la concesión de una ayuda pública (documentos nº 22 a 26). En los citados documentos se detallan los gastos que componen el presupuesto, y la evolución de los mismos, a efectos de apreciar la existencia o no de desviaciones. Sin embargo, en ningún momento se aportan documentos que acrediten que tales gastos están directamente relacionados con las actividades de I+D del proyecto **PLATAFORMA\_2** (que es, en síntesis, la cuestión controvertida).

Es importante destacar aquí que la concesión de una subvención pública no implica, a efectos de la calificación desde un punto de vista tributario, que la actividad deba ser considerada necesariamente como de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, tal y como ha puesto de manifiesto este Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones anteriores, pudiendo destacar, entre otras, la de 25 de octubre de 2012 (RG 5741/10), en la que se dispone lo siguiente:

*"En cuanto al hecho de que uno de los proyectos obtuvo una **subvención del PROFIT** hay que indicar que, como ya ha tenido oportunidad de señalar este Tribunal, sólo a partir de la Ley 7/2003 se introduce la posibilidad en el contribuyente de obtener Informes del Ministerio de Ciencia y Tecnología (u organismo adscrito a él) relativos al cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para que un determinado proyecto sea considerado apto a efectos de deducción por I+D+i, Informes que vinculan a la Administración tributaria. Lo que son subvenciones de la Administración pública, éstas son variadas tienen por objeto tanto proyectos que responden al concepto tributario de I+D+i como otros que, a pesar de estar relacionados con la tecnología, la calidad o la seguridad industrial, no responden a dicho concepto tributario. En todo caso, como se ha dicho en el F.J. segundo de la presente resolución,*

con subvención o sin ella es sobre el sujeto pasivo sobre el que recae la carga de la prueba de que un determinado proyecto cumple los requisitos legales a efectos de deducción por I+D+i, prueba que, según lo dicho en el F.J. anterior, a juicio de este Tribunal no ha aportado. Así se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones tales como de 13-07-2006 (RG 42/04), confirmada por SAN de 17-03-2009 (rec. n.º 21/2007), o más recientemente, la de 13-10-2010 (RG 6407/08). Y también expresamente se ha pronunciado la Audiencia Nacional acerca de esta cuestión en sentencias tales como la de 22-09-2008 que señala:

*"La parte actora alega que la actuación de la Inspección atenta contra el principio de coordinación interadministrativa pues estos proyectos han obtenido las subvenciones concedidas por el Ministerio de Ciencia y Tecnología estimando que se trataba de proyectos de I+D y sin embargo en la Inspección no obtenga esta calificación; se vulnera el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima, ante las distintas valoraciones de un mismo hecho por los distintos departamentos ministeriales.*

*Al respecto debe decirse que el acto administrativo de aprobación de la liquidación, se preocupa de señalar que la valoración que hace de tales proyectos es a los meros efectos fiscales con sujeción a lo dispuesto en el artículo 33 de la ley 43/1995, entendiéndose que la concesión de subvenciones o el reconocimiento de proyectos de I+D realizado por otros Ministerios está íntimamente vinculado con la concesión de la subvención por reunir los requisitos establecidos en la orden de convocatoria o en planes de ayudas a la investigación.*

*Como bien razona la Inspección, y la resolución del TEAC, para que pueda obtenerse la deducción prevista en el artículo 33 de la ley 43/1995, debe concurrir los requisitos exigidos en dicho precepto, sin que todo proyecto I+D, aunque tenga la condición técnica de tal, pueda beneficiarse de los beneficios fiscales recogidos en dicho precepto, puesto que la norma fiscal constituye una ley especial sobre las más generales que permiten calificarlos como tales, por lo que la aplicación de aquella norma tendrá preferencia sobre estas otras, cuando se trate de interpretar y aplicar una norma de naturaleza tributaria, por tanto no puede hablarse de descoordinación ni atentado al principio de seguridad jurídica y buena fe."*

El único documento que hace referencia a este punto, es decir, a la comprobación de si los gastos incurridos en los proyectos estaban directamente relacionados con las actividades de I+D es el informe de auditoría sobre la revisión de la memoria económica (documento nº 27) que se limita a señalar las siguientes conclusiones, pero sin adjuntar el contenido del citado informe ni la argumentación de las mismas:

*"e) Comprobación de que la información contenida en la Memoria Económica en concepto de costes de Materiales, Organismos de Investigación, Otras Colaboraciones, Otros Gastos y Costes de Gestión (excepto los de personal propio), relacionados con el proyecto de investigación y desarrollo, está soportada por una relación clasificada de los gastos e inversiones de la actividad financiada, con identificación del acreedor y del documento justificativo correspondiente, su importe, fecha de emisión y fecha de pago.*

*f) Verificación de que la Sociedad dispone de documentos originales acreditativos de los gastos justificados incluidos en la relación citada en el párrafo e) anterior y de su pago así como que dichos documentos han sido reflejados en los registros contables. Asimismo, verificación de que dichos pagos se han realizado dentro del período de justificación del hito.*

*g) Comprobación de que los gastos presentados en concepto de Costes de Personal y Costes de Gestión (en la parte correspondiente a coste de personal propio) proceden de personal propio de la empresa beneficiaria que ha participado en el proyecto, mediante cotejo con Contratos de trabajo y presencia del personal participante en los documentos RNT (Relación Nominal de Trabajadores), durante los meses de duración del hito."*

Por otro lado, en defensa de su pretensión, la entidad reclamante cita varias sentencias de la Audiencia Nacional para defender la improcedencia de la regularización de la Inspección basada en los informes del EAI, los cuales deben ser de carácter eminentemente técnico y no jurídico. Así, señala que, en las referidas sentencias, se falló a favor del contribuyente reconociendo las deducciones de I+D+i generadas y declaradas por considerar que el EAI, que las había corregido en cuanto a los gastos a incluir en la base de las deducciones, se había extralimitado en sus competencias. En concreto, en la sentencia de fecha 01/07/2018, rec. 120/2018, se concluía que:

*"el informe del Equipo de Apoyo Informático lo que hace es recalificar las actividades comprendidas en el proyecto cuando ya habían sido objeto de calificación por el MICINN, para excluirlas sin razones científico-técnicas. En todo caso, con independencia de que la Administración Tributaria está facultada para comprobar en el ámbito de la fiscalidad los gastos que pueden constituir la base de la deducción por innovación tecnológica, por las razones expuestas consideramos que los argumentos del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes no son válidos para sustentar el criterio de la Liquidación, y ello conduce a la estimación del recurso."*

Por su parte, en la sentencia de fecha 07/07/2021, rec. 286/2018, la Audiencia Nacional señalaba que:

"Cualquiera que sea el grado de vinculación que se reconozca a los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación respecto de los gastos susceptibles de integrar la base de la deducción, lo que resulta evidente, a la luz de la citada doctrina jurisprudencial, es que tales informes pueden pronunciarse sobre los mismos en la "labor de fiscalización" a que se refiere el Tribunal Supremo.

Pueden pronunciarse sobre los mismos y tienen, al hacerlo, un valor, una significación y una relevancia que no cabe ignorar ni desconocer.

Presupuesto lo anterior, la Sala concluye que ese valor, esa significación y esa relevancia de los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación, en lo que afecta estrictamente a los gastos asociados a los proyectos, no ha sido desvirtuada por el informe del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a que hemos hecho reiterada alusión, por las razones ya expuestas.

Para la decisión del presente recurso no es preciso, por ende, determinar con carácter general qué grado de vinculación tienen los informes motivados en este punto respecto de la Administración tributaria.

Aunque se admitiera que no existe una vinculación estricta de la Administración tributaria respecto de los informes motivados del art. 35 del TRLIS en lo que se refiere a los gastos que deben integrar la base de la deducción, la solución del caso sería la de estimar que el procedimiento de que se ha servido aquella para regularizar la situación tributaria del contribuyente no resulta idóneo a tal fin.

Y no lo es porque se ha basado en un informe técnico que, en realidad, asienta su valoración y sus conclusiones en una opinión jurídica de su autor, opinión además que está basada en una posición de la Dirección General de Tributos que no ha sido consistente en el tiempo y que entra en contradicción con la contestación a otras consultas vinculantes favorables a la posición defendida por el contribuyente. Por otra parte, el citado informe aplica un criterio de analogía incompatible con la exigencia de identidad que se deriva del art. 89.1 de la LGT. Se concluye, en definitiva, que tal informe no resulta suficiente para desvirtuar la valoración de los gastos que se contiene en los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación aportados por el contribuyente con relación a los distintos proyectos considerados en el presente procedimiento

Dado que la regularización se fundamenta en el citado informe, como se admite sin ambages por la Administración demandada, la conclusión lógica que se deriva de los anteriores razonamientos es que aquella ha quedado desprovista de fundamento."

Pues bien, sirva señalar que, a juicio de este TEAC, la AN, a través de dichas sentencias, no se pronuncia sobre la vinculación, o no, del contenido de los informes del CDTI respecto de los gastos que deben formar parte de la base de la deducción, ya que de hecho reconoce, en ellas, la AN que "aunque se admitiera que no existe vinculación estricta de la Administración respecto de los informes motivados (...) en lo que se refiere a los gastos que deben integrar la base de la deducción", limitándose a dar la razón al contribuyente en cuestión admitiendo la falta de motivación del informe del EAI en que se basó la regularización de la Inspección, el cual tenía un carácter más jurídico que técnico. y hacía remisión a consultas de la DGT no consistentes en el tiempo. Sirva señalar, al respecto, que, en este caso, según resulta del contenido de los informes del EAI en los que la Inspección basa su regularización y a los que hemos hecho referencia, los mismos tienen un contenido principal y esencialmente técnico y no jurídico.

Además, cita la sentencia de la Audiencia Nacional de 27/05/2021 (rec. 1089/2017) que contempla un caso similar al presente y en la que se señalaba lo siguiente:

"7. En numerosas sentencias hemos abordado el problema de la prueba en la materia que nos ocupa, haciendo un resumen diacrónico de la doctrina jurisprudencial, "ad exemplum" nuestra SAN de 29/4/2016 (recurso313/2013), confirmada por la posterior del TS de 25/10/2017 (rec. 3184/2016), ECLI:ES:TS:2017:3875).

De ella se desprenden varias pautas de aplicación para la valoración de los elementos nucleares de la deducción por I+D, recogidos en el artículo 35 TRLIS 2004:

(i) la necesidad de que la Administración cuente con el asesoramiento técnico, dada la naturaleza del juicio a emitir por la misma, y, en su caso, por el Tribunal que la enjuicie, de tal manera que no podrá rechazar que una actividad sea incardinable en el ámbito de la deducción, si esa posición no está avalada por el soporte pericial correspondiente

(...)

(ii) la admisión de cuantos medios probatorios esté al alcance del obligado, sin que resulte de ninguna norma jurídica el sistema de prueba tasada (...)

(iii) la distribución de la carga de la prueba tiene una directa relación con el soporte probatorio del juicio de la Administración, de tal manera que, si este se basa en periciales técnicas, corresponderá al obligado desmontar el contenido de éstas. Dijimos, y reiteramos: "En tales casos, "la regularización sólo puede basarse en un informe técnico, a cargo de la Administración que acredite que no nos encontramos ante una actividad de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la ley, siendo entonces cuando el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido".



De forma que "sin ese informe técnico, ni la Inspección, ni el órgano revisor pueden determinar si los proyectos cumplen los requisitos para el disfrute de la deducción" - STS de 12 de enero de 2014 (Rec. 843/2012).

(iv) En fin, ponderamos la posibilidad de admitir juicios técnicos emitidos para otras finalidades, en los que apoyar la concurrencia de los elementos científicos, etc, necesarios para obtener la deducción: "-Precisamente por lo anterior, cuando el recurrente ha recibido subvenciones de otras Administraciones, en relación con I+D o IT, que exigen la valoración desde perspectivas técnicas del proyecto, acreditada la realidad de tal subvención, " corresponde la prueba de la concurrencia de los conceptos jurídicos indeterminados que contempla la ley, cuando las entidades implicadas han recibido de otros Departamentos subvenciones públicas por los proyectos controvertidos" -- STS de 12 de enero de 2014 (Rec. 843/2012)".

(...)

8. Se encuentra, pues, implícita en la naturaleza de las cosas, -y, sobre todo, así se desprende de la norma jurídica- que la forma más acertada y principal de probar estos elementos es mediante la aportación de informes técnicos, que lleven al convencimiento de la Inspección, si ésta interviene (como es el caso), que los gastos deducidos por este concepto responden a las exigencias de la ley para colmar el concepto de investigación y desarrollo, conforme se describe en el artículo 35.1.a) del citado cuerpo legal. Además, será preciso acreditar también el monto económico de los gastos de investigación y desarrollo, y, en su caso, de las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y los terrenos, como exige la norma.

9. Si, levantando el obligado esta carga probatoria, la Inspección cuestiona contar con documentación suficiente para llevar a cabo dicha valoración, habrá de requerirle para que la complemente en aquellos extremos que considere no se han aportado todos y cada uno de los elementos probatorios necesarios, y deberá hacerlo con concreción e individualizando los aspectos que no cuenten con el suficiente aval probatorio.

Si pese a tales requerimientos, éstos fueran desatendidos, y objetivamente la prueba presentada adoleciera de las carencias detectadas por la Administración, el rechazo de la deducción estaría plenamente justificado."

En el caso analizado en la citada sentencia, la AN concluyó que la Inspección no actuó de forma correcta en la medida en que los peritos de la misma no realizaron una valoración debidamente motivada (se limitaron a analizar apenas un 13% de las actividades/subproyectos presentados) y, por el contrario, la entidad había aportado documentación suficiente (que no fue analizada por la Inspección ni sus peritos) e informes de peritos expedientes independientes. Es decir, la cuestión analizada se circunscribe a una cuestión probatoria, la cual debe ser analizada caso por caso atendiendo a las circunstancias concurrentes y pruebas aportadas por cada una de las partes.

Pues bien, en el presente caso, la Inspección actuó conforme lo dispuesto en la citada sentencia, es decir, recabó el asesoramiento de un equipo técnico (el EAI) que emitió dos informes técnicos en los que analizaba los gastos que constituían la base de la deducción a efectos de determinar si cumplían o no los requisitos del art. 35.1 y 2 para formar parte de la base. Sin embargo, observamos que, correspondiendo la carga de la prueba a la entidad reclamante, la misma hace énfasis en sus alegaciones a la falta de motivación del acuerdo de liquidación y a la incompetencia del EAI para determinar la base de la deducción, pero no acredita en ningún momento ante este órgano revisor la adecuación de los gastos a la lista prevista en la letra b) del artículo 35.2 de la LIS, ni tampoco que los gastos cuestionados de la base de la deducción de I+D del art. 35.1 de la LIS, estén directamente relacionados con el proyecto analizado que permita desvirtuar las conclusiones alcanzadas en los informes emitidos por el EAI.

En definitiva, al no justificarse la realidad de dichas cuantías ante esta instancia, en lo referente a su adecuación a la actividad del artículo 35.1 de la LIS y a cada uno de los supuestos enumerados en la letra b) del artículo 35.2 de la LIS para formar parte de la base de la deducción por actividades de I+D e innovación tecnológica, procede desestimar las pretensiones de la entidad reclamante, atendiendo al informe del EAI de la DCGC que motiva la regulación contenida en el acuerdo de liquidación, confirmando en carácter no deducible de los gastos incurridos en los proyectos realizados, y confirmando, por ende, el acuerdo de liquidación impugnado en lo referente a este extremo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.