

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia n.º 703/2026 de 10 de septiembre de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 232/2013

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición internacional. *Retenciones efectivamente soportadas en el extranjero consideradas de importe inferior al que habría correspondido aplicar.* Respecto de las rentas obtenidas en México por la prestación de servicios profesionales, procede aplicar el art. 14 del CDI entre España y México cuando las rentas puedan calificarse como rendimientos derivados de trabajos profesionales. La Administración española no puede negar la deducción de las retenciones efectivamente soportadas en el extranjero por el mero hecho de considerar que su importe fue inferior al que habría correspondido aplicar. En consecuencia, se reconoce el derecho a aplicar la deducción generada en el ejercicio prescrito y se estima la deducción por doble imposición internacional correspondiente a las retenciones practicadas en México, anulando el ajuste efectuado por la Inspección en relación con dichas rentas.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCION 2ª****MADRID****SENTENCIA: 00703 / 2026**

C/ GOYA- 14

Teléfono: 914007286

Correo electrónico: audiencianacional.salacontencioso.s2@justicia.es

SERVICIO COMUN DE TRAMITACION

Equipo/usuario: MRP

Modelo: **N40000 SENT TEXTO LIBRE ART 206.1.3º LEC**

N.I.G: 28079 23 3 2013 0001953

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000232 / 2013 /

Sobre: IMPUESTOS ESTATALES:SOCIEDADES

De D./ña.INDRA SISTEMAS SA, PRESIDENCIA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO
CENTRAL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

ABOGADO ,

PROCURADOR D./Dª. MARIA JOSE BUENO RAMIREZ,

Contra D./Dª. ABOGADO DEL ESTADO, TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA, ABOGADO DEL ESTADO

ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidenta:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Síguenos en...



D. ENRIQUE GABALDÓN CODESIDO
D. FRANCISCO PLEITE GUADAMILLAS
D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA

Ponente:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

En MADRID, a diez de septiembre de dos mil veintiséis.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 232/2013, interpuesto por INDRA SISTEMAS S.A., representada por la Procuradora D^a. María José Bueno Ramírez, y asistida por el letrado Sr. José Manuel Carro Martín, en el que se impugna el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de marzo de 2023 (R.g 2234/2011), que desestima la reclamación económico-administrativa formulada e interpuesta frente al acuerdo de liquidación de fecha 25 de febrero de 2011 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por Impuesto de Sociedades de 2004 a 2007, siendo la cuantía de 4.523.700,31 euros. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don Javier Eugenio López Candela, Magistrado de la Sala, que expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La representación de INDRA SISTEMAS S.A., representada por la Procuradora D^a. María José Bueno Ramírez interpuso recurso contencioso-administrativo en fecha 14 de mayo de 2013 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de marzo de 2013 (R.g 2234/2011), así como contra el acuerdo de liquidación que confirma.

SEGUNDO. - Con posterioridad la representación del recurrente formalizó la demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expuso sus argumentos de impugnación, terminando con la solicitud de una sentencia por la que se anule la resolución impugnada del TEAC

TERCERO. El Abogado del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación y solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO. -Continuado el proceso por sus trámites, y recibido el proceso a prueba por auto de fecha 24 de octubre de 2013, presentaron las partes sus escritos de conclusiones sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación, y se declaró concluso el procedimiento; para votación y fallo se señaló el día 9 de septiembre de 2.026, como así tuvo lugar.

Con anterioridad había sido señalado en fecha 26 de noviembre de 2015, el cual fue suspendido por providencia de 18 de enero de 2016 por la existencia de un procedimiento amistoso, y en fecha 24 de junio de 2026, e igualmente por la necesidad de incorporar el expediente, una vez fue digitalizado el procedimiento, siendo la cuantía del procedimiento de 4.523.700, 31 euros.

QUINTO.- La actora, a raíz de la conclusión de dicho procedimiento amistoso desistió de la impugnación de la regularización en cuanto que denegaba la deducción de la doble imposición internacional sobre las retenciones practicadas en Alemania, al entender que esta cuestión ya había sido resuelta en el mencionado Procedimiento amistoso, pero manteniendo la impugnación por la regularización que negaba la deducción de los impuestos soportados en México por las rentas obtenidas en dicho país por Europraxis y los demás ajustes impugnados.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna por INDRA SISTEMAS S.A., representada por la Procuradora D^a. María José Bueno Ramírez, el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de marzo de 2023 (R.g 2234/2011), que desestima la reclamación económico-administrativa formulada e interpuesta frente al acuerdo de liquidación de fecha 25 de febrero de 2011 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por Impuesto de Sociedades de 2004 a 2007, siendo la cuantía de 4.523.700,31 euros.

SEGUNDO.- Son hechos acreditados en autos, que constan documentalmente en el expediente administrativo los siguientes:

1º.- Con fecha 25 de febrero de 2011 se dictó Acuerdo de Liquidación por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el concepto tributario y ejercicios antes indicados, derivado del acta de disconformidad número A02- 71821943 incoada en el procedimiento iniciado respecto a la entidad INDRA SISTEMAS S.A., como sociedad dominante de un Grupo en Régimen de Consolidación Fiscal, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 28 de febrero de 2011, y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 08 de julio de 2009, respecto del grupo

Síguenos en...



26/01, con alcance parcial, limitado a la comprobación de las deducciones y exenciones por doble imposición internacional: arts. 31, 21 y 22 del TRLIS.

2º.- La entidad INDRA SISTEMAS S.A., presentó declaración en Régimen de Consolidación Fiscal en los períodos impositivos objeto de comprobación y tributó conjuntamente al Estado y a las Administraciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio y solicitó la devolución de los importes correspondientes, pero como consecuencia de la regularización la deuda tributaria alcanzó a los siguientes importes:

2004: 354.670,03 euros.

2005: 149.389,46

2006: 2.715.154,21

2007: 1.304.486,61

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad INDRA SISTEMAS S.A., la misma se encuentra clasificada en el epígrafe 845, "EXPLOTACIÓN ELECTRÓNICA POR TERCEROS" del IAE.

3º- Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- El obligado tributario es la sociedad dominante del Grupo formado, entre otras, por las entidades INDRA BMB y EUROPRAXIS ATLANTE, S.L., respecto de las que tributa en Régimen de Consolidación Fiscal.

- En los ejercicios 2004 y 2005 EUROPRAXIS ATLANTE, S.L., una de las entidades dependientes del Grupo, percibió rentas de la entidad mejicana TELEFÓNICA MÓVILES MÉXICO, bajo el Proyecto PEGASO PCS S.A. DE C.V., que fueron objeto de tributación en origen al tipo del 10% a tenor de lo dispuesto en el artículo 12 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Méjico, practicando el Grupo deducciones por doble imposición como resultado de dicha tributación en fuente en la cuantía de 273.713,14 € en 2004 y 117.918,86 € en 2005, manifestando posteriormente el obligado tributario que el artículo que habría correspondido aplicar no era el 12 sino el 14 del citado Convenio lo cual, a su juicio, no afectaba al hecho de que las referidas rentas debieran tributar en Méjico.

A juicio de la Inspección, de haber tributado las rentas en cuestión por el artículo 14 del CDI, el impuesto exigido no se habría limitado al 10% sino que habría sido el resultante de aplicar la legislación interna mexicana, esto es, el 25%, de manera que, siendo el impuesto satisfecho impropio, no resulta de aplicación la deducción por doble imposición internacional aplicada y, salvo que la entidad hubiera declarado ante las autoridades fiscales mejicanas la obtención de rentas a través de una sede fija y hubiera tributado en dicho país en este sentido, las rentas obtenidas deben entenderse procedentes del desarrollo de una actividad empresarial o profesional sin que proceda, al amparo de lo dispuesto en el CDI Hispano-Mexicano, gravamen alguno en el país de la fuente.

- En el ejercicio 2007 consignó el obligado tributario en su declaración deducciones por doble imposición internacional procedentes de ejercicios anteriores por importe de 225.505,35 €, generadas por EUROPRAXIS ATLANTE S.L. en el ejercicio 2001 y con origen en unas rentas percibidas de la entidad mejicana BAJA CELULAR MEJICANA S.A. que fueron objeto de tributación en origen al tipo del 10%, a tenor de lo dispuesto en el artículo 12 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Méjico, manifestando posteriormente el obligado tributario que el artículo que habría correspondido aplicar no era el 12 sino el 14 del citado Convenio lo cual, a su juicio, no afectaba al hecho de que las referidas rentas debieran tributar en Méjico.

A juicio de la Inspección debe aplicarse en este caso la misma argumentación que la prevista en el punto anterior.

- En los ejercicios 2006 y 2007 la entidad dominante del Grupo, INDRA SISTEMAS S.A., percibió rentas de la entidad alemana DEUTSCHE FLUGSICHERUNG GMBH (DFS) en concepto de cesión de uso de un software que fueron objeto de tributación en origen al tipo del 5%, si bien en el ejercicio 2006 tributó además el obligado tributario sobre rentas abonadas en ejercicios anteriores, practicando el Grupo deducciones por doble imposición como resultado de dichas retenciones en la cuantía de 2.245.995,08 € en 2006 y 943.486,16 € en 2007.

A juicio de la Inspección no procede la retención efectuada por DFS en relación con las rentas abonadas a INDRA SISTEMAS S.A. por cuanto tales rentas no lo son en concepto de licencias por la cesión de uso sobre un software sino que constituyen la contraprestación de la entrega o transmisión, al menos parcial, de dicho software, por lo que conforme con el artículo 7 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Alemania dichas rentas sólo pueden someterse a imposición en el país de residencia de la entidad perceptora de las rentas, en este caso España.

4.- Notificado el acto de referencia con fecha 28 de febrero de 2011 fue promovida contra el mismo ante el Tribunal económico administrativo Central la reclamación económico-administrativa nº 2234/11 en fecha 14 de marzo de 2011, que fue desestimada por la resolución de fecha 21 de marzo de 2013.

TERCERO.- El debate en el presente recurso contencioso-administrativo se centra en la procedencia del acuerdo de liquidación y sobre este acuerdo la actora expone los siguientes motivos concretos en la demanda:

1.- Incumplimiento del plazo máximo de resolución del procedimiento de Inspección lo que genera prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2004 y 2005.

2.- Improcedente rectificación de unas deducciones que, aún aplicadas en el ejercicio 2007, fueron acreditadas en el ejercicio 2001, siendo comprobadas y validadas por la Inspección.

3.- Derecho a la deducción de los impuestos soportados en México como consecuencia de los contratos suscritos entre EUROPRAXIS ATLANTE S.L. y TELEFÓNICA MÓVILES MÉXICO.

4.- Derecho a la deducción de los impuestos soportados en Alemania como consecuencia de los contratos suscritos entre INDRA SISTEMAS S.A. y DEUTSCHE FLUGSICHERUNG GMBH (DFS).

CUARTO.- Respecto del primer motivo, la prescripción del derecho a liquidar, la actora invoca la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el IS del ejercicio 2004 y 2005 por incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Señala que se ha incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras porque las dilaciones que se le imputan no son correctas, habiendo valorado la Inspección la existencia de 134 días de dilaciones hasta la firma de las actas, siendo improcedentes las de 71 días, comprendidas entre el 22.7.2009 y el 2.10.2010, por retraso en la aportación de documentación; de 27 días, por la misma causa, entre el 30.10.2009 y el 27.11.2009, y de 36 días, entre el 22.12.2009 y el 27.1.2010, por la misma causa, lo que determina que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones. En consecuencia, el 28 de febrero de 2011, fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación dictado el 25-2-2011, habría prescrito el derecho de la Administración para liquidar el IS de dichos ejercicios.

El artículo 150 de la Ley 58/2003 establece lo siguiente:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley."

Por su parte, el artículo 104.2 del RGAT 1065/2007, indica:

"Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Especificándose en el artículo 102.2 del mismo RGAT

"Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento".

Y disponiendo el artículo 104 del referido RGGI que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

(...)

c) *La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar...*

El interesado admite los restantes períodos de dilaciones, pero no los 134 días de dilaciones antes indicados, por lo que el procedimiento debió concluir el 17 de abril de 2011.

Entiende la actora, además, que los 134 días de dilaciones que la Inspección aprecia no vinieron acompañados de una paralización de las actuaciones inspectoras. Por otro lado, no se justifica que la demora imputada a la entidad impidiera a la Administración desarrollar su tarea.

La demandante, como bien indica el TEAC, no discute haber incurrido en el retraso en la aportación de la documentación requerida por la inspección. Lo que la entidad alega es que dicho retraso no puede considerarse automáticamente como dilación no imputable a la Administración, sino que, para considerarse dilación, dicho retraso debe haber incidido en el normal desarrollo de las actuaciones.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ([STS de 24.1.2011](#), [recurso 5990/2007](#) y [26.1.2011](#), [recurso 964/2009](#), [19.4.2012](#), [recurso 541/2011](#), [19.10.2012](#), [recurso 4421/2009](#), por todas), y de esta Audiencia Nacional ([Sentencias 25.10.2012](#), [recurso 419/2009](#), [22.11.2012](#), [recurso 27/2010](#) y [29.11.2012](#), [recurso 316/2009](#), [24.1.2013](#), [recurso 24/2010](#), por todas) ha venido manteniendo que en caso de entrega parcial de la documentación requerida, en la medida en que permita la continuación de las actuaciones inspectoras no puede hablarse de dilación. Pero hay que tener en cuenta también lo establecido en el Reglamento de Inspección, que exige la entrega completa la documentación requerida para que no tenga lugar la apreciación de la existencia de dilación, permitiendo la continuación del procedimiento pese a la existencia de dilaciones ([art. 102.7 del RD 1065/2007](#)). En todo caso, es necesario que la Inspección justifique la incidencia de dichas dilaciones sobre la actuación inspectora ([STS de 29 de enero de 2014](#), [Rec. N° 4649/2011](#), y [25 de septiembre de 2015](#), [Rec. N° 3973/2013](#), por todas).

Ahora bien, la aplicación de la anterior doctrina ha sido matizada por el [Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de julio de 2016](#), [RC 2553/2015](#), en cuyos fundamentos 5º y 6º de la indicada sentencia, señala lo siguiente:

"QUINTO.- Análisis del contenido de la sentencia de instancia. El fundamento primero es una descripción básica del acto impugnado. El segundo recoge una relación de jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el plazo de las actuaciones inspectoras en la que es básica la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2, 2648/2012, de 19 de abril (rec- 541/2011) ECLI:ES:TS:2012:2648 . Esta cita tiene el inconveniente de llevarse a cabo, como tantas veces suele suceder, con una absoluta desconexión del hecho examinado, olvidando que el valor de la jurisprudencia está esencialmente conectado con el hecho que se decide, de manera que si entre el hecho en que se produce la jurisprudencia que se invoca y el que se resuelve hay notorias diferencias, es preciso calibrar el alcance de tales diferencias para determinar la aplicabilidad de la jurisprudencia invocada.

En este sentido, en la [sentencia de 19 de abril de 2012](#) , la duración del procedimiento inspector fue 1281 días, y se llevaron a cabo 11 diligencias. Por el contrario, en el que ahora se enjuicia se han efectuado 58 diligencias y su duración ha sido de 861 días. Parece evidente que esas circunstancias merecían alguna consideración por parte de la resolución impugnada y más cuando en ella se afirma en el fundamento tercero: «En el presente caso no se aprecia tardanza o demora alguna en las actuaciones inspectoras, con independencia del incumplimiento parcial de lo requerido por la Inspección (en principio imputable al administrado) pues, como comprobaremos, la Inspección continuó ininterrumpidamente.».

Las conclusiones que la sentencia recurrida obtiene al final de su razonamiento tercero son la necesidad de conceder un plazo de diez días cuando se requiera la presentación de documentación y que la imputación de que la dilación es indebida radica en si la omisión de la entrega de la documentación ha impedido la continuación con «normalidad» del desarrollo de la labor inspectora.

Estas afirmaciones requieren matices, pues lo trascendente, en último término, es si el plazo de diez días hay que concederlo en todo caso, si ha sido o no concedido en este recurso, y en su caso, el alcance de ese incumplimiento. En segundo lugar, a quien le corresponde la prueba del desarrollo con «normalidad» de las actuaciones inspectoras.

En el fundamento tercero se produce un análisis de lo acaecido en el plano temporal, que pasamos a examinar.

SEXTO.- Examen de lo sucedido desde la perspectiva temporal

En primer lugar, y como pórtico de todo nuestro razonamiento, en este punto, se ha de poner de relieve que, en ningún momento, ni en vía administrativa, ni jurisdiccional, la demandante ha sostenido la irrelevancia e innecesariedad de la documentación requerida por la Inspección.

Siendo esto así, como lo es, ha de concluirse que la no aportación de la documentación requerida en tiempo no permitía el desarrollo con «normalidad» de la actuación inspectora, pues una cosa es que se produzcan

Síguenos en...



actuaciones y otra el desarrollo con «normalidad» de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección, que es lo que aquí sucede, como hemos razonado.

En segundo término, y con respecto al otorgamiento del plazo de 10 días, la sentencia de instancia no cuantifica el plazo que según sus cálculos es imputable a la Administración, cálculo indispensable para la obtención de las dilaciones imputables a la Administración y que podrían llevar a la decisión adoptada. Además, la sentencia impugnada parece suponer que toda la documentación requerida exige el otorgamiento del plazo de diez días, lo que no es así, a tenor del [artículo 36 del Real Decreto 939/1986](#), que es el aplicable dada la fecha en que comenzó la inspección, junio 2007, pues el Real Decreto 1065/2007 entra en vigor el 1 de enero de 2008, es decir, cuando el procedimiento analizado ya había sido iniciado. Finalmente, y esto es lo decisivo, este plazo de 10 días y a la vista del anexo 2 es irrelevante pues en todo momento el administrado había dejado pasar el período de 10 días para entregar documentos que le habían sido previamente requeridos y que, sin embargo, no habían sido entregados. (Por ejemplo, y como muestra, el documento número 3 requerido en la actuación inicial no se aporta hasta la diligencia que tiene lugar el 22 de enero de 2008, lo que significa que el plazo de 10 días dado para los requerimientos de información posteriores al de inicio de las actuaciones son irrelevantes, vista la demora del administrado en la entrega de ese documento y su responsabilidad en esa omisión, y la importancia que esa documentación siempre tuvo. Lo ocurrido con esta primera actuación se reitera en todo el procedimiento y explica su extraordinaria duración).

Lo expuesto significa que la sentencia de instancia ha de ser casada por la errónea aplicación del derecho a los hechos subyacente al litigio y resolver el debate en los términos en que viene planteado a tenor del [artículo 95.3 de la ley jurisdiccional](#).

Conclusiones las precedentes que no son sino una aplicación a los hechos de nuestra doctrina sobre la materia recogida en las [sentencias de 22 de julio de 2013 y 25 de abril de 2014](#), entre otras."

En línea similar, el [Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de enero de 2017 \(recurso casación nº 2554/15\)](#), señala:

"En el caso que nos ocupa, no existe duda que objetivamente los aplazamientos que se le concedieron al obligado tributario a su solicitud y la no aportación en tiempo de los documentos requeridos, constituyen dilaciones en los términos definidos reglamentariamente. Como en tantas ocasiones se ha indicado por este Tribunal la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

Pero para que la dilación pueda imputarse al obligado tributario, en el sentido de excluirla del plazo de duración máximo del procedimiento, se precisa la concurrencia de un elemento teleológico o finalista, que es el que parece señalar la parte recurrente que falta en el presente caso. No basta, pues, la simple dilación, el mero transcurso del tiempo, se precisa que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el curso de las actuaciones. Concurriendo ambos requisitos el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones.

Hemos añadido en nuestra jurisprudencia que, producida la dilación objetiva por el transcurso del tiempo, corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora. (...)"

No obstante todo lo expuesto, sí parece claro que se han justificado o motivado en el acuerdo de liquidación en qué medida las actuaciones inspectoras quedaron paralizadas, o al menos se retrasó la actuación de la Inspección, tal como consta al folio 13 y 14 del acuerdo de liquidación, en el que se alude a la especial trascendencia tributaria de la documental requerida, y de los que se deduce que dichos requerimientos de aportación documental resultaban del todo imprescindibles, por lo que el retraso en su aportación por plazo de 134 días perjudicó el avance de las actuaciones inspectoras, y ello determina que no haya transcurrido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

El motivo debe ser desestimado.

QUINTO.- En segundo lugar, invoca la actora la inatacabilidad de las deducciones procedentes de ejercicios prescritos y derivadas de rentas percibidas de la entidad BAJA CELULAR MEJICANA, residente en Méjico, y generadas por EURPRAXIS ATLANTÉ, en concreto de las deducciones practicadas en 2007 (225.505,35 euros), que fueron comprobadas y acreditadas en 2001 por la propia Inspección. A este respecto ha de recordarse la doctrina del [Tribunal Supremo recogida en la sentencia de fecha 30 de septiembre de 2019, recurso 6276/2017 del Tribunal Supremo](#), que ha establecido nueva doctrina jurisprudencial en el sentido de que la administración no puede comprobar actos u operaciones que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos en el régimen de la Ley 230/1963, como era el caso del ejercicio 2001, en cuanto que:

"el artículo 109 LGT de 1963 -aplicable en este caso- no permite extender la posibilidad de comprobar en ejercicios prescritos la cuantificación del fondo de comercio generado con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos..."

Ello ha sido confirmado por [sentencias del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2020, recurso 5820/2018, o 4 de noviembre de 2020, recurso 7716/2018, u 11 de marzo de 2021, recurso 5972/2019](#), al no existir ningún fundamento legal en la LGT 230/63 para comprobar actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT 58/2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos, por lo que procede la deducibilidad reclamada por la actora que tiene su origen del ejercicio de 2001. Y ello, sobre todo, en la medida en que tuvo lugar antes una comprobación general que no dio lugar a regularización alguna. El hecho de que no existiese una comprobación específica sobre la deducción de doble imposición no es motivo para desconocer el resultado de dicha comprobación respecto del mismo ejercicio, como ha indicado el Tribunal Supremo ([STS de 16 de octubre de 2020, recurso 3895/2018, no 3895/2020](#), como se indica al folio 42 de la demanda; [SAN 24.10.2013, recurso 274/2010, 3.6.2015, recurso 264/2012, 22.5.2019, recurso 1041/2016, 30 de julio de 2020, recurso 263/2017, o de 16 de octubre de 2020, recurso 3895/20](#)), lo que alcanza a los conceptos que no han sido examinados. El motivo, debe ser, pues, estimado, y reconocidas las deducciones aplicadas.

SEXTO.- En cuanto al último concepto impugnado, la denegación de la deducción por doble imposición como consecuencia de las retenciones practicadas en México por las rentas cobradas por Europraxis (273.713,14 euros para 2004 y de 117.918,86 euros para 2005), correspondientes a los trabajos realizados en beneficio de Telefónica Móviles México, ha de decirse que la tesis de la recurrente se fundamenta en que con arreglo a las Observaciones de México al Modelo de Convenio se han obtenido rentas correspondientes a trabajos profesionales contemplados en el artículo 14 del Convenio, y que, según dichas Observaciones, también son aplicables a los trabajos prestados por personas jurídicas. Dicho art.14 dispone:

"Artículo 14. Trabajos independientes.

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente solo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo en las siguientes circunstancias, en que dichas rentas podrán también ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:

a) Cuando dicho residente tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, solo puede someterse a imposición en este otro Estado Contratante la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija; o

b) Cuando su estancia en el otro Estado Contratante sea por un período o períodos que sumen o excedan en total de ciento ochenta y tres días en cualquier período continuo de doce meses; en tal caso, solo pueden someterse a imposición en este otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

2. La expresión «servicios profesionales» comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y contables.

Por consiguiente, si la presencia de dicha empresa ha sido superior a 183 días en México conforme a lo expresado al folio 46 de la demanda y contratos aportados, y corresponde a trabajos realizados exclusiva y necesariamente en territorio mexicano, con sede física en dicho territorio, la consecuencia es que deben tributar conforme al [art.14 del Convenio de 24 de julio de 1992](#), cuya vigencia no se puede negar, como hace el acuerdo de liquidación sin que la Agencia Tributaria pueda invocar que la retención practicada fue del 10% en vez de ser del 25%.

Por el contrario, la Inspección opone que no se practicó la retención debidamente exigida del 25%.

A este respecto ha de admitirse que ambas partes consideran de aplicación los Comentarios al modelo de Convenio de la OCDE, sobre el que existe una jurisprudencia, representada por las [sentencias de 3 de marzo y 23 de septiembre de 2020, recursos 5448/2018 y 1996/2019](#) respectivamente, que entienden que carecen de todo valor jurídico. Lo cierto es que, aun admitiendo la consideración de soft law que tiene dichos Comentarios no puede obviarse su aplicación interpretativa conforme al art.3.2 del modelo de Convenio, sin olvidar por otro lado, la aplicación efectuada de los mismos por parte de los Tribunales de los Estados miembros de la Unión Europea, y sobre todo como consecuencia de su reconocimiento por parte de la [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asuntos C-115/2016 y acumulados \(bonos daneses\)](#), que admite la remisión a dichos Comentarios y su aplicación. En todo caso, la cuestión acerca de la interpretación dinámica o estática de dichos Comentarios no resulta necesaria examinarla cuando el propio acuerdo de liquidación admite su calificación como trabajos profesionales, sin que quepa una recalificación como beneficios empresariales (art.7 del Convenio), sobre la base de una nueva versión de los Comentarios existente desde el 2000.

Sin embargo, lo cierto es que tanto la aplicación de dichos Comentarios como cualquier tipo de interpretación estática o dinámica que se haga de los mismos, debe respetar siempre el espíritu y letra del Convenio de aplicación ([SAN de 22 de mayo de 2025](#), [recurso 222/2023](#)), de modo que en ningún caso puede realizarse interpretaciones que se consideren contrarias a la intención común de las partes plasmada en la celebración del mencionado Convenio.

Con estos presupuestos, daremos la razón a la actora cuando considera, conforme al art.14 del Convenio de 1992 celebrado con Méjico:

A) Que las mencionadas rentas han tributado adecuadamente en Méjico en la medida en que ha residido dicha empresa en Méjico más de 183 días y se han obtenido en Méjico con sede fija.

B) Las observaciones de Méjico al Modelo de Convenio no se pueden eludir, por lo que dichas rentas son trabajos profesionales que pueden realizar personas jurídicas, como ocurre en el presente caso, sin que concurra ningún motivo para excluir la aplicación del art.14 del Convenio. Por consiguiente, no puede defenderse al mismo tiempo por parte de la Inspección que las rentas no deban tributar en Méjico, y de la misma forma decir, que no tributaron lo suficiente.

C) Procede la doble deducción de las retenciones practicadas en Méjico sin que la Agencia Tributaria pueda invocar la improcedencia de la retención aplicada por ser de cuantía inferior a la debida de la retención practicada en Méjico, pues no compete a la Agencia Tributaria española defender los intereses económicos de la Hacienda Pública de Méjico, y sí por el contrario aplicar el Convenio de Doble imposición y la legislación interna del Impuesto de Sociedades, cuyo [art.31 del RDL 4/2004](#), lo que prevé específicamente es la deducción de la retención practicada en la fuente, cualquiera que sea la cuantía de ésta cuando se refiere al "importe efectivo satisfecho en el extranjero".

Procede, pues, la deducción por las retenciones practicadas por las rentas obtenidas en Méjico por EUROPRAXIS conforme al art.31 del TRLIS 4/2004, anulándose el ajuste practicado.

SÉPTIMO. - A la vista de todo lo expuesto, debe estimarse el recurso contencioso-administrativo, y en consecuencia, anular la resolución del TEAC impugnada en autos, así como el acuerdo de liquidación y sancionador del que deriva en los términos indicados en los fundamentos de derecho 5º y 6º.

Por consiguiente, al haberse estimado el recurso contencioso-administrativo, procede la condena de la demandada en cuanto al pago de las costas procesales, conforme al [art.139 de la ley jurisdiccional](#).

FALLAMOS

En atención a lo expuesto, **la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional**, ha decidido:

1º.- **ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por INDRA SISTEMAS S.A., representada por la Procuradora Dª. María José Bueno Ramírez, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de marzo de 2023 (R.g 2234/2011), el cual se anula, así como el acuerdo liquidador del que deriva, en los términos indicados en el fundamento de derecho 5º y 6º.

2º.- Condenar a la parte demandada al pago de las costas procesales.

Esta sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [art.89 de la ley jurisdiccional](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjuicio, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

