

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 6 de octubre de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 662/2020.

SUMARIO:

IS. Base Imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Gastos financieros. La regularización de la inspección se basa, no tanto, en virtud de lo dispuesto en el art. 13 LGT como del art. 16 TRLIS y del art. 9.1 del Convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición y las directivas de la OCDE, considerando como aportación de capital el préstamo recibido por la actora de su matriz alemana para la adquisición de diferentes filiales y, en consecuencia, considera fiscalmente no deducibles los intereses derivados del mismo. Existe un procedimiento amistoso sobre esta cuestión sobre la que la parte recurrente no ha interesado suspensión alguna. No se trata de una operación simulada o fraudulenta, sino una operación real efectuada entre empresas vinculadas. La *holding* es una sociedad de mera tenencia, que no realiza actividad económica alguna, por lo que la consignación del gasto financiero le genera, a título individual, unas elevadas bases imponibles negativas, las cuales, -al tributar en régimen de consolidación fiscal con la sociedad operativa-, compensan los beneficios obtenidos por ésta, lo que supone una erosión de las bases imponibles españolas sin obtener ninguna ventaja económica adicional. La SAN de 10 de octubre de 2023, recurso n.º 425/2017 dio carta de validez a la regularización basada exclusivamente en la aplicación del art. 9.1 del Convenio, pues tratándose de una cláusula antielusión particular (SAAR, doctrinalmente hablando), no es necesaria la aplicación del procedimiento de conflicto. En el presente caso, el hecho de que la filial española se haya constituido como matriz absorbiendo a otras filiales, como la portuguesa e india, no ha demostrado que responda a motivo económico válido alguno, toda vez que la administración se sigue desarrollando desde la matriz situada en Estados Unidos, además de que la decisión de adoptar por esta última, sin olvidar la falta de concreción y cumplimiento en el préstamo de aspectos esenciales (fijación de plazo de duración, de penalidades, falta de pago de plazos). Por otro lado, la nueva entidad carece de personal y de actividad económica alguna. En consecuencia, consideraremos que el reajuste y recalificación del préstamo obtenido como aportación a fondos propios, aunque no le haya sido en su total exclusividad, debe ser confirmado. **Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. Patent Box.** La Inspección considera no aplicable la reducción del art. 23 TRLIS, a los rendimientos derivados de los activos intangibles correspondientes a los contratos de servicios de ingeniería celebrados por la recurrente con la filial portuguesa, ya que esta reducción se refiere a una cesión de *know-how*, como transmisión de tecnología y en este caso, visto el contenido de los contratos celebrados nos hallamos ante un contrato de prestación de servicios (de ingeniería de aplicaciones, de fabricación, de control de calidad y cualesquiera otros servicios..) y no tanto de transmisión de tecnología, lo que nos sitúa fuera del *know-how* objeto de deducción, siendo relevante que no se utilice un término igual o equivalente en los mencionados contrato, como también que no aparezca cláusula de confidencialidad alguna, característica de los contratos de cesión de *know-how*, por lo que no procede la reducción invocada. Por otro lado, aunque se considere que existe motivación en el elemento subjetivo de la culpabilidad, es evidente la complejidad fáctica y jurídica de la interpretación de los contratos de ingeniería, lo que implica la razonabilidad de la interpretación hecha por la recurrente a la hora de aplicar la reducción del art. 23 TRLIS y debe entenderse que no es sancionable la mencionada conducta.

Síguenos en...

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0000662/2020****Tipo de Recurso:****PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General:****04326/2020****Demandante:****BORGWARNER SPAIN HOLDING S.L.U****Procurador:****SR. MANUEL SÁNCHEZ-PUELLES GONZÁLEZ- CARVAJAL****Demandado:****TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.:****D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****S E N T E N C I A N º:****Ilma. Sra. Presidente:****Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO****Ilmos. Sres. Magistrados:****D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN****D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO****Madrid, a seis de octubre de dos mil veinticinco.**

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 662/2020, interpuesto por el Procurador Sr. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de BORGWARNER SPAIN HOLDING S.L.U, y asistida por la letrada Sra. María Antonia Azpeitia Gamazo, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 16 de enero de 2.020, R.G 1862/2016, y 1941/2016, siendo la cuantía indeterminada. 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 misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La representación de la recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 16 de enero de 2.020, R.G 1862/2016 y 1941/2016, que desestima las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra los acuerdos de liquidación y sancionador de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia, de 16 de febrero de 2.016, por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2013.

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.

TERCERO.El Abogado del Estado contestó a la demanda, interesando la confirmación del acto impugnado. El recurso fue recibido a prueba y practicada la misma por auto de fecha 15 de marzo de 2.021.

CUARTO.-Formulado escrito de conclusiones por la recurrente, se interesó la estimación de la demanda conforme a las pretensiones y fundamentos de demanda y contestación. Dándose traslado a la demandada ratificó el escrito de contestación a la demanda.

Síguenos en...

QUINTO.-A continuación, se señaló el recurso para votación y fallo el día 1 de octubre de 2.025. En el presente procedimiento se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de indeterminada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del recurso; pretensión actora. Posición de las partes.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), 16 de enero de 2.020, R.G 1862/2016 y 1941/2016, que desestima las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra los acuerdos de liquidación y sancionador de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia, de 16 de febrero de 2.016, por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2013.

SEGUNDO.-Son hechos acreditados en el expediente administrativo los siguientes:

PRIMERO.- Con fecha 18-02-2016 se notificó a la sociedad obligada Acuerdo de liquidación A23-72620022 por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2011 a 2013, del que resulta una deuda a ingresar de 4.558.621,18 euros, derivado del acta de disconformidad A02-72620022 extendida el 20-11-2015, complementada por informe ampliatorio. En estos documentos y en otros incorporados al expediente, consta lo siguiente:

1º.- La recurrente se constituyó el 23-03-2010 por la sociedad alemana BORGWARNER COOLING SYSTEMS GmbH (en adelante BWCA, con un capital de 3.010,00 euros y, mediante escritura de 09-04-2010, de elevación a público de contrato privado de compraventa de participaciones de 25-03-2010, adquirió de la sociedad italiana DYTECH DYNAMIC FLUID TECHNOLOGES SPA, la totalidad del capital social de DYTECH ENSA S.L., la cual cambió su denominación a la actual BORGWARNER EMISSIONS SYSTEMS SPAIN S.L (en adelante, BESS).

2º.- DITECH ENSA es un grupo multinacional, -cuya matriz se sitúa en Italia-, especializado en la fabricación de componentes para vehículos de motor, con entidades operativas localizadas en diferentes países. En ESPAÑA dicho grupo operaba en a través de la filial radicada en Vigo. DITECH ENSA (DE), especializada en la fabricación de coolers para motores diesel y gasolina. A su vez la filial española participaba al 100% en una filial operativa situada en Portugal (DE Portugal) y al 60% en otra situada en India (DE VIKAS).

BORGWARNER es un grupo multinacional especializado en la fabricación de componentes para vehículos de motor cuya matriz global se sitúa en USA, y opera en Europa a través de diferentes holdings y sociedades operativas.

3º.- En un momento dado, este grupo americano decide adquirir las filiales, española, portuguesa e india del Grupo DYTECH ENSA (DE), y lo hace a través de una holding que se constituye en España (BW HOLDING ESPAÑA), la cual recibe del grupo BORGWARNER un préstamo de 110.000.000 de euros para financiar las adquisiciones.

El préstamo devenga intereses, lo que supone para la holding un gasto financiero que provoca una importante base imponible negativa, que se compensa fiscalmente con el beneficio de la sociedad operativa española al tributar con ella en régimen de consolidación fiscal.

4º.- BW HOLDING ESPAÑA tiene como objeto social *"tanto en España como en el extranjero"*:

- La tenencia, inversión, gestión y administración de activos financieros etc.
- La realización de proyectos, promoción, construcción (...) de todo tipo de inmuebles etc.
- La gestión, asesoramiento y prestación de servicios empresariales, informáticos, contables, administrativos, estrategias comerciales, planificación de la producción y los recursos etc.
- La consultoría sobre recursos humanos, prestación de servicios de asistencia técnica empresarial y profesional etc.

Dichas actividades pueden ser desarrolladas por la sociedad total o parcialmente de modo indirecto mediante la titularidad de acciones o de participaciones en sociedades con objeto social idéntico o análogo.

Esta sociedad no dispone de personal de ningún tipo; la contabilidad es llevada por personal de BW EMISSIONS ESPAÑA. No presta servicios a terceros ni dentro ni fuera del grupo.

En principio, su domicilio social se fija en Vitoria, y posteriormente se traslada a Vigo. Las juntas generales, la aprobación de cuentas etc. se celebran en el estado de Michigan, USA, domicilio de la matriz.

5º.- El 27-05-2014, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia se iniciaron actuaciones de comprobación fiscal del Impuesto sobre Sociedades de BW HOLDING ESPAÑA por el ejercicio 2010, como sociedad individual y, por los ejercicios 2011, 2012 y 2013, como sociedad dominante del grupo fiscal 72/11; de alcance general las referidas

a los ejercicios 2010 a 2012 y de carácter parcial las de 2013 limitadas, respecto de la holding, a la comprobación de los gastos financieros intragrupo con la matriz alemana, respecto de la dependiente, a la comprobación de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles que se regulan en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Como resultado de dichas actuaciones la Inspección dictó, el 16-02-2016, dos Acuerdos de liquidación que fueron notificados a la interesada el 18-02-2016:

1) El A23-72621790 por el ejercicio 2010, de la sociedad a título individual, por el que se procede a eliminar la base imponible consignada como pendiente a compensar, procedente de ese año, por importe de 1.932.554,00 euros.

- El inspector actuario había extendido, el 20-11-2015, Acta A02-72621790 en la que, en base a los argumentos expuestos, consideraba gasto no deducible el correspondiente a los intereses derivados del préstamo recibido por la holding española de la matriz alemana por importe de 2.449.403 euros, pero no proponía liquidación por haber prescrito el derecho de la Administración para exigir la deuda tributaria.

- Por su parte, la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección, considerando, al igual que el inspector actuario, superado el plazo máximo de doce meses previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) para llevar a cabo el procedimiento de inspección respecto de dicho ejercicio fiscal, también declaraba que no procedía practicar liquidación. Y, dado lo dispuesto en el artículo 66 bis de dicha ley sobre "*Derecho a comprobar e investigar*", concluía diciendo que no había prescrito el derecho de la Administración para determinar las bases imponibles negativas a compensar para futuros ejercicios y, por ello, en el acuerdo de liquidación A23 Núm. Ref 72620022, relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2011 a 2013, se propone la eliminación de la base imponible negativa del ejercicio 2010, que ascendía a 1.932.554,00 euros.

2) Y el A23 72620022 por los ejercicios 2011, 2012 y 2013 de la sociedad como dominante del grupo fiscal 72/11.

- La Inspección califica como aportación de capital el préstamo recibido por BWHOLDING ESPAÑA de su matriz alemana para la adquisición de diferentes filiales. Por tanto, considera no deducibles fiscalmente los pagos en concepto de intereses que se habían contabilizado como gastos financieros y que ascienden a 4.337.583,00 euros en el ejercicio 2011, 3.986.317,00 euros en el ejercicio 2012 y 3.272.079,00 euros en el ejercicio 2013. Además, al considerar improcedente el ajuste derivado del artículo 20 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) "*Subcapitalización*", disminuye la base imponible del ejercicio 2012 en 211.371,00 euros y la incrementa en el mismo importe en el ejercicio 2013.

- Declara que no procede la aplicación del artículo 23 del TRLIS, que establece una reducción sobre los ingresos procedentes de determinados activos intangibles, en concreto, cesión de know how, porque los servicios de que se trata no se pueden calificar como tal, lo que supone incrementar la base imponible declarada en 1.322.620,00 euros en 2012 y 717.789,00 euros en 2013.

- No considera gastos fiscalmente deducibles los incurridos por los servicios de asesoramiento prestados por BAKER & MCKENZIE (Proyecto Lambrusco), por importe de 46.450, 81 euros en 2011 y 19.482,50 euros en 2012.

- No admite la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, efectuada en el ejercicio 2011, por importe de 31.745,24 euros

- En consecuencia, sin considerar que procedía incoar expediente de conflicto, practica la siguiente liquidación, de carácter definitivo respecto de los ejercicios 2011 y 2012 y de carácter provisional respecto de 2013, de la que resulta una deuda tributaria total de 4.558.621,18 euros (4.142.441,63 euros de cuota + 416.179,55 euros de interés de demora).

SEGUNDO.- En fecha 18-02-2016 la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia dictó Acuerdo A23-77698890 de resolución de expediente sancionador derivado de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2013, plasmada en el Acuerdo de liquidación A23-72620022.

Considera la Inspectora Jefe que, de las cantidades regularizadas serían sancionables, en la parte que correspondiera, los conceptos relativos a la reducción de ingresos improcedente del artículo 23 del TRLIS (patent box) y a la no deducibilidad de los gastos por servicios de asesoramiento prestados por JK, que se recogen bajo el nombre de "*Proyecto Lambrusco*". Igualmente entiende sancionable la actuación referida a la deducción por reinversión del artículo 42 del TRLIS.

Estas conductas se encuentran tipificadas como infracción tributaria en los apartados 1 y 5 del artículo 191 de la LGT y se califican como LEVES, conforme a lo establecido en el apartado 2 del mismo artículo 191 de la LGT, pues estima que no existe ocultación. E impone la sanción prevista para este tipo de infracción consistente en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

En consecuencia, practica liquidación, de carácter definitiva por los períodos 2011 y 2012 y provisional por el período 2013, confirmando la propuesta de imposición de sanción (320.713,14 euros, en conjunto de los tres ejercicios) efectuada por el instructor del procedimiento,

TERCERO.- No conforme con dichos Acuerdos, la interesada interpuso, el 15-03-2016, sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron acumuladas. Mediante resolución de 26-05-2017 el TEAC se declaró incompetente para conocer de la correspondiente a 2010, y remitió el expediente de la misma al TEAR de Galicia. El TEAC en la resolución impugnada estima parcialmente las mismas.

Existe un procedimiento amistoso tramitado con Alemania sobre la deducibilidad de los gastos financieros, sobre la que las partes no han interesado la suspensión.

TERCERO.- Las cuestiones que se van a debatir en este recurso son las siguientes:

1. Determinar la procedencia o no de la recalificación efectuada por la Inspección del préstamo obtenido como aportación a fondos propios y, consecuentemente, de la denegación de la deducción de los gastos financieros asociados al mismo y recibidos por la actora de su matriz. Corrección o no de la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas.
2. Determinar la procedencia o no de la denegación de la aplicación del artículo 23 del TRLIS que establece una *"Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles"*, (patent box).
3. Procedencia del acuerdo sancionador. Alega la interesada en contra del Acuerdo sancionador, que carece de la debida motivación y la actuación de la entidad se había basado en una interpretación razonable de la norma.

CUARTO.- Sobre la primera cuestión.

Conviene tener en cuenta, que pese a la indicación del TEAC, La Inspección ha realizado dicha regularización, no tanto, en virtud de lo dispuesto en el art. 13 de la Ley General Tributaria como del art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y del art.9.1 del Convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición y las directivas de la OCDE, considerando como aportación de capital el préstamo recibido por la actora de su matriz alemana para la adquisición de diferentes filiales y, en consecuencia, considera fiscalmente no deducibles los intereses derivados del mismo. Existe un procedimiento amistoso sobre esta cuestión sobre la que la parte recurrente no ha interesado suspensión alguna.

Señala el TEAC, siguiendo a la Inspección, que no se trata de una operación simulada o fraudulenta, sino una operación real efectuada entre empresas vinculadas. Indica también que la holding es una sociedad de mera tenencia, que no realiza actividad económica alguna, por lo que la consignación del gasto financiero le genera, a título individual, unas elevadas bases imponibles negativas, las cuales, -al tributar en régimen de consolidación fiscal con la sociedad operativa-, compensan los beneficios obtenidos por ésta, lo que supone una erosión de las bases imponibles españolas sin obtener ninguna ventaja económica adicional.

En la sentencia de fecha 23.10.2023, recurso 425/2017, dimos por válida una regularización basada exclusivamente en la aplicación del art.9.1 del Convenio, como indicábamos:

"La aplicación del mencionado Convenio sin necesidad de acudir al procedimiento del art.16 del TRLIS se fundamenta en las STS de 16.7.2012, recurso 3779/2009 , y especialmente en la de 16.11.2022, recurso 89/2018 , que confirmaba en este punto, la de 18.4.2017, recurso 265/2015 de esta Sala, y con las mismas partes de este recurso. En sentido contrario, se manifestaban las STS de 31.5.2016, recurso 58/2015 , y 21.2.2017, recurso 2779/2015 , que el propio TEAC reconoce respecto de la primera de ellas, que sientan un criterio contrario a la de 16.7.2012.

La doctrina tributarista se ha venido manifestando acerca de la necesidad de aplicar las normas domésticas internas siempre que no exista una oposición directa en los CDI de aplicación al caso, (Convenios de Doble Imposición), no sólo por ser las normas procedimentales, presupuesto, garantía y límite de toda actuación administrativa, sino también para evitar tratamientos diferentes entre residentes y no residentes respecto de unas mismas operaciones vinculadas.

Pero lo cierto es que la rotundidad de la STS de 16.11.2022 antes citada, que confirma la de esta Sección de fecha 16.4.2017, en este punto, y sigue la del Tribunal Supremo de 18.7.2012, conforme al principio de unidad de doctrina, nos debe llevar a desestimar en este punto la oposición de la recurrente, admitiendo el ajuste realizado por el mayor gasto financiero tenido en cuenta en relación con el tipo de cambio aplicado y los saldos acreedores y deudores expresados en el acuerdo de liquidación respecto de los traspasos realizados entre las cuentas 551021 y 551022, más allá de las razones expresadas en el acuerdo de liquidación, folio 61, para no acudir al procedimiento de valoración de operaciones vinculadas previsto en el art.16 del TRLIS. Por ello, procede la recalificación como retribución al socio único..."

Tratándose de una cláusula antielusión particular (SAAR, doctrinalmente hablando), no necesita la aplicación del procedimiento de conflicto (STS 7.4.2011, recurso 2281/2008; 7.6.2012, recurso 2660/2009; 14.10.2015, recurso 3392/2013 y 31.3.2021, recurso 5886/2019, por todas); ni tampoco conlleva invalidez alguna, la falta de remisión al procedimiento de operaciones vinculadas del art.16 del RIS, como dijimos en aquella sentencia. La regularización ha derivado, no del hecho de que los intereses no se ajusten a los de mercado, sino a que la operación no responde al principio de plena competencia.

Y en la sentencia de fecha 27 de mayo de 2.025, recurso 625/2020, sobre la posibilidad de crear una empresa holding en España por absorción de otras filiales hemos indicado:

"la Jurisprudencia ha considerado que la creación de una holding, por sí sola, no puede constituir la existencia de un motivo económico válido, sino que debe de venir acompañada de algún efecto complementario, como puede ser la reestructuración societaria, o la mejor en la eficiencia de la misma, lo que se puede advertir valorando la nueva estructura administrativa que dirige la nueva sociedad. En casos análogos al de autos, el Tribunal Supremo ha admitido la inexistencia de motivo económico válido (por todas, STS de 22.12.2016, recurso 3421/2015 , 23.3.2015, recurso 682/2014 , 26.2.2015, recurso 4072/2013 , o de 9.2.2015, recurso 188/2014)..."

En el presente caso, el hecho de que la filial española se haya constituido como matriz absorbiendo a otras filiales, como la portuguesa e india, no ha demostrado que responda a motivo económico válido alguno, toda vez que la administración se sigue desarrollando desde la matriz situada en Estados Unidos, además de que la decisión de adoptar por esta última, sin olvidar la falta de concreción y cumplimiento en el préstamo de aspectos esenciales (fijación de plazo de duración, de penalidades, falta de pago de plazos). Por otro lado, la nueva entidad carece de personal y de actividad económica alguna. En consecuencia, consideraremos que el reajuste y recalificación del préstamo obtenido como aportación a fondos propios, aunque no le haya sido en su total exclusividad, debe ser confirmado.

QUINTO.-Respecto del reajuste por el negocio PATENT BOX, es decir, al no considerar la Inspección objeto de reducción conforme al art.23 del TRLIS, los rendimientos derivados de los activos intangibles correspondientes a los contratos de engineering (acuerdos de servicios de ingeniería) celebrados el 1 de mayo de 2.010 por BW EMISSIONS España con la filial portuguesa ha de recordarse lo que dispone dicho precepto en la redacción posterior a la reforma operada por Ley 14/2013, de 27 de septiembre:

Artículo 23. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

1. Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste.

b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.

d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades

que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Y en la redacción anterior decía dicho precepto:

Artículo 23. Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles.

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

a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.

b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.

d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

En este sentido, entiende la actora que dicho contrato contiene una transmisión de cesión de Know how, y, por tanto, hay una transferencia de tecnología, mientras que la demandada considera que son servicios prestados en el ámbito de un contrato de asistencia técnica.

El contrato de know-how se ubica, por tanto, en el ámbito de los contratos de cesión de tecnología, ya regulados inicialmente desde el Decreto 2343/1973 de 21 de septiembre y la OM de 5.12.1973, y pasando por el Reglamento 556/89, de 30 de noviembre de 1988 de la Comisión y por el Real Decreto 1750/87 y 1816/91. En el presente caso, se trata de interpretar un contrato de engineering o ingeniería, como contrato mercantil atípico, como contrato en el que a cambio de un precio tiene lugar la transmisión de conocimientos empresariales no patentables, pero protegidos por el secreto empresarial y con claro valor económico, para la resolución de problemas técnicos.

La doctrina del Tribunal Supremo, recogido en los precedentes de las STS de 25.4.2000, recurso 6527/1995, 29.7.2000, recurso 7103/1995, 19.12.2002, recurso 954/1997, ya expusieron que la figura jurídica del know-how, puede acompañar a un contrato de ingeniería, pero con modalidades muy diversas y complejas como se deducía del Art.1 del Decreto 2343/73..

Y lo cierto es que la reducción que regula dicho precepto, el art.23 del RDL 4/2004, va referida a una cesión de know-how, como transmisión de tecnología.

Y es así, que, visto el contenido de los contratos celebrados, traducidos tras la diligencia final, hemos de concluir, conforme al art. 1281 y 1283 del C.C que, nos hallamos ante un contrato de prestación de servicios (de ingeniería de aplicaciones, de fabricación, de control de calidad y cualesquiera otros servicios..); y no tanto de transmisión de tecnología; es decir, contratos en los que la prestación principal es una obligación de hacer, y no de dar (art.1088 del CC), lo que nos sitúa fuera del know-how objeto de deducción, siendo relevante que no se utilice un término igual o equivalente en los mencionados contratos, como también que no aparezca cláusula de confidencialidad alguna, característica de los contratos de cesión de know-how, por lo que no procede la reducción invocada.. El motivo debe ser desestimado.

SÉXTO.- Acuerdo sancionador.

Respecto del acuerdo sancionador, que se limita, como consecuencia de la estimación de otros o de su examen en otras instancias, al de la sancionabilidad del Patent Box, la Inspectora Jefe expone en el Acuerdo sancionador el análisis del elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta de la sociedad obligada, concluyendo que ésta no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones: como indica el TEAC, considerando las circunstancias que concurren en su conducta, y que se derivan de los documentos incorporados al expediente, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso del grado de negligencia exigido a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT. Y no apreciando la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, estima que procede la imposición de sanción.

Lo cierto es que, aunque se considere que existe motivación en el elemento subjetivo de la culpabilidad, sin embargo, sí parece evidente la complejidad fáctica y jurídica de la interpretación de los contratos de ingeniería, lo que implica la razonabilidad de la interpretación hecha por la recurrente a la hora de aplicar la reducción del art.23 del TRLIS 4/04. Es por ello, que debe entenderse que no es sancionable la mencionada conducta, y por ello debe estimarse el motivo invocado, y con ello, parcialmente, el recurso contencioso-administrativo formulado.

SÉPTIMO.-Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que *"En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho"*.

En el caso que nos ocupa, no cabe hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas, al haberse estimado parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha decidido:

1º.- **ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo promovido por el Procurador Sr. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de BORGWARNER SPAIN HOLDING S.L.U, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 16 de enero de 2.020, R.G 1862/2016, y 1941/2016, la cual se anula parcialmente por no ser conforme a derecho, confirmando la liquidación impugnada, pero anulándose el acuerdo sancionador.

2º.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, procédase a su publicación en el Boletín Oficial del Estado, de acuerdo con el artículo 72.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Y remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, 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.

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