

EDJ 2014/11942

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 2ª, S 6-2-2014, rec. 125/2011
Pte: Guerrero Zaplana, José

ÍNDICE

| | |
|------------------------------|----|
| ANTECEDENTES DE HECHO | 1 |
| FUNDAMENTOS DE DERECHO | 2 |
| FALLO | 12 |

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita Ley 35/2006 de 28 noviembre 2006. IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita art.68, art.88, art.89, art.91 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria
Cita RD 136/2000 de 4 febrero 2000. Desarrollo parcial L 1/1998, de 26 febrero, Derechos y Garantías de los Contribuyentes
Cita Ley 43/1995 de 27 diciembre 1995. Impuesto sobre Sociedades
Cita Ley 25/1995 de 20 julio 1995. Modificación Parcial Ley General Tributaria
Cita art.54.1 de Ley 30/1992 de 26 noviembre 1992. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
Cita RD 1815/1991 de 20 diciembre 1991. Aprobación normas para formulación Cuentas Anuales Consolidadas
Cita RD 1643/1990 de 20 diciembre 1990. Plan General de Contabilidad
Cita art.30, art.31.bi de RD 939/1986 de 25 abril 1986. Reglamento General de la Inspección de los Tributos
Cita art.248.4 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial
Cita art.14, art.31.1, art.106.1 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española
Cita D 530/1973 de 22 febrero 1973. Plan General de Contabilidad

SENTENCIA

Madrid, a seis de febrero de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo num. 125/2011, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido el Procurador D. MARÍA SALUD JIMENEZ MUÑOZ, en nombre y representación de la entidad mercantil FERROVIAL S.A., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa supera, teniendo en cuenta separadamente la liquidación correspondiente a cada anualidad impugnada, la cantidad de 600.000 euros exigidos legalmente para el acceso al recurso de casación.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 20 de abril de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 2011 por la que se desestima la reclamación económica administrativa interpuesta frente a la liquidación correspondiente al Impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005. Los importes de la liquidación de cada anualidad son los siguientes: 1.447.024,35; 8.483.028,74; 22.266.320,08 y 25.693.065,39 euros.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la recurrente formalizó la demanda por escrito en que tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso y que se declare:

-La prescripción del derecho a liquidar de la administración por los ejercicios 2002, 2003 y 2004 ya que de estimar que las dilaciones imputadas a mi representada no son procedentes, el relación de las actuaciones inspectoras habría excedido de 24 meses y resultaría caducado.

-Para el caso no estimarse lo anterior, que se declare la prescripción del derecho a liquidar por el ejercicio 2002 al computarse el plazo de cuatro años hasta el 30 julio 2007, fecha de inicio real de las actuaciones inspectoras, y habiendo transcurrido más de cuatro.

-Para el caso de que el tribunal no consideré prescritos los ejercicios en cuestión, que se estimen las alegaciones sobre el fondo que se han vertido en la demanda y se declare la nulidad de los actos impugnados.

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ajustarse a Derecho las resoluciones impugnadas.

CUARTO.- Mediante auto de fecha 6 de febrero de 2013 se acordó acumular al presente recurso el que se había tramitado ante esta misma Sala y Sección bajo el número 26/2012 que se había interpuesto por AMEY UK PLC frente a la resolución del TEAC de fecha 3 de noviembre de 2011 en relación al Acuerdo de liquidación de 7 de mayo de 2009 dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en relación al Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 y por cuantía de 1.031.976,07 euros.

La parte recurrente en relación a la impugnación de esta resolución solicitó en el suplico escrito de demanda que dicte sentencia que declare improcedente la resolución impugnada y anule la liquidación por el concepto del impuesto sobre sociedades por el periodo de inspección 2003

QUINTO.- Denegado el recibimiento del proceso a prueba y no interesada por las partes la celebración del trámite de conclusiones escritas, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 30 de enero como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

SEXTO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 2011 por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta frente a la liquidación correspondiente al Impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005. Los importes de la liquidación de cada anualidad son los siguientes: 1.447.024,35; 8.483.028,74; 22.266.320,08 y 25.693.065,39 euros.

Esta resolución, descartados los motivos formales y de cómputo de plazo, plantea las siguientes cuestiones de fondo:

-Fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de la entidad inglesa AMEY PLC y de la adquisición de las entidades SWT LUX SA Y SWSISSPORT INTERNATIONAL A.G.

-Necesidad de determinar el momento a partir del cual resulta fiscalmente deducible la amortización de un fondo de comercio surgido como consecuencia de la operación de fusión.

-Valoración de los gastos satisfechos por Ferrovial servicios en los ejercicios 2003, 2004 y 2005 a diversas empresas y que están relacionados con la adquisición de las participaciones de AMEY PLC, CESP A Y SWT LUX.

-Deducción por actividad exportadora en relación a diversos gastos que se detallan en el fundamento jurídico noveno de la resolución relativos a asistencia ferias internacionales, deducción por inversión en I+D+I

-Deducibilidad de los pagos efectuados a empleados que prestan servicios en la sucursal de Portugal.

-Regularización practicada a Ferrovial Inmobiliaria en el ejercicio 2005.

Posteriormente, con la acumulación acordada del recurso 26/2012 también se ha impugnado la resolución del TEAC de fecha 3 de noviembre de 2011 (RG284209) en relación al Acuerdo de liquidación formulado frente a AMEY UK PLC en fecha 7 de mayo de 2009 dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en relación al Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 y por cuantía de 1.031976,07 euros.

Esta segunda resolución impugnada plantea sólo una de las cuestiones que habían sido resueltas por la resolución inicialmente recurrida. La cuestión que se plantea es la deducción del fondo de comercio financiero en aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.5 de la ley del impuesto de sociedades.

Entiende la resolución que la regularización propuesta no se basa sino en la falta de cumplimiento del requisito material consistente en la existencia de fondo de comercio financiero. La Inspección considera que el obligado tributario no ha acreditado que la entidad AMEY PLC haya realizado por sí misma operaciones distintas a la mera tenencia de participación en otras entidades por lo que entiende que no existe fondo de comercio financiero ya que no se realiza actividad económica propiamente dicha. No se imputa ninguna objeción de tipo subjetivo a la deducción del fondo de comercio sino que lo que se discute es la existencia misma del fondo de comercio.

La resolución impugnada afirma que "lo normal es que el fondo de comercio se origine en sociedades con actividad mercantil en las que consecuencia del ejercicio de dicha actividad se genera un intangible derivado del prestigio de la empresa la situación geográfica, la cartera de clientes, el equipo humano, la preparación del personal, el conocimiento de los mercados, la red de contactos etc. que ocasiona que el precio que se paga por la sociedad sea superior al que resulta de su valor contable. Luego, serán las acciones operativas que forman parte del grupo en las que en su caso podrá aflorar un fondo de comercio por importe de la diferencia entre su precio de adquisición, si ésta se realiza de forma directa, y su valor contable".

SEGUNDO.-.- La cuestión que se suscita en el presente recurso se centra en determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución ahora impugnada debiendo atenderse, en primer lugar a las cuestiones formales y de computo de plazo para, solo en el caso de rechazar estas, entrar a resolver sobre el fondo de la cuestión planteada.

En primer lugar se plantea la cuestión de si la comunicación de inicio de fecha 16 de julio de 2007 tiene efecto interruptivo de la prescripción en relación al ejercicio 2002 (tal como resulta de la resolución recurrida) ó si, por el contrario no tiene tal efecto y no se trata mas que de una diligencia argucia y el inicio del expediente (en relación al ejercicio 2002) debe entenderse realizado por la Diligencia Numero 1 de fecha 30 de julio de 2007. La parte. recurrente computa los cuatro años de prescripción desde el 25 de julio de 2003 hasta el 30 de julio de 2007 por lo que habría transcurrido en exceso dicho plazo prescriptivo.

El TEAC, por el contrario, entiende que la comunicación de inicio de actuaciones debidamente notificada interrumpe la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria ya que se trata de un documento con efectos propios y se indica al representante de la entidad que debe comparecer con la documentación que se señala así como se le indica el alcance de las actuaciones a desarrollar.

En relación a esta cuestión hay que partir de lo que señala el artículo 68 de la Ley 58/2003 EDL 2003/149899 cuando señala que: 1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta Ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

También resulta de aplicación lo que señala el artículo 30 del R.D. 939/1986 EDL 1986/10219 por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección de Tributos y según el cual: Las actuaciones de la Inspección de los tributos podrán iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale, conforme a lo dispuesto en el capítulo III del título I de este reglamento, teniendo a disposición de la Inspección o aportándole la documentación y demás elementos que se estimen necesarios. En dicha comunicación se indicará al obligado tributario el alcance de las actuaciones a desarrollar.

Cuando se requiera al interesado para que comparezca en las oficinas públicas un día determinado, entre éste y la notificación del requerimiento mediará un plazo mínimo de diez días.

La parte recurrente entiende que la citación de inicio de actuaciones no tiene contenido material sino que es de las llamadas diligencias argucia que no debe tener efecto interruptivo de la prescripción; en relación a esta cuestión sería necesario atender al contenido material de la citación de fecha 16 de julio de 2007 pero en todo caso no se olvide que contiene la identificación de la anualidad y del ejercicio fiscal.

No obstante, en atención a la respuesta que se ofrecerá en relación a la alegación de prescripción por las supuestas dilaciones imputables al contribuyente (que ya adelantamos que será estimatoria en parte de las pretensiones de la parte recurrente) no es necesario pronunciarse separadamente en relación a este ejercicio 2002.

En relación a las supuestas dilaciones imputables al contribuyente que la resolución imputa a la parte recurrente resulta que estas dilaciones se concretan a los siguientes motivos y periodos:

-Periodo que transcurre entre las Diligencias 16 y 18; entre el día 19 de marzo de 2008 y 28 de marzo de 2008 motivado por la no aportación de documentación. (9 días)

-Periodo que transcurre entre la Diligencia 19 y la 36; entre el 12 de abril de 2008 y el 4 de noviembre de 2008 también motivado por la no aportación de documentación. (206 días)

-Periodo que transcurre entre la Diligencia 31 y la 42; entre el 4 de agosto de 2008 y el 5 de mayo de 2008 (274 días) por considerar justificada la interrupción por el requerimiento de información que se dirigió a las autoridades norteamericanas en relación a los activos propiedad de las entidades adquiridas con el fin de determinar el fondo de comercio surgido como consecuencia de la adquisición de las entidades norteamericanas.

Realizando un computo consolidado de los tres periodos de dilaciones indebidas imputadas al recurrente resulta un total de dilaciones de 397 días.

En relación a esta cuestión hay que atender a lo que señala el artículo 31.bis del mismo R.D. 939/1986 EDL 1986/10219 cuando señala en relación a las Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente que: 1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses.

b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso, se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria.

c) Cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa.

2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales.»

La resolución del TEAC objeto de recurso admite como indebidas estas dilaciones y ello sobre la base de entender que hasta que no se aporta la documentación solicitada existe un retraso que es imputable al contribuyente y que no está subordinada la imputación al contribuyente de la dilación al mayor ó menor valor probatorio que se conceda a aquella documentación que se solicitó ó al resultado de la información dirigida a las autoridades de otro Estado. Entiende el TEAC que la interrupción no supone paralización y que no impide que se pueda seguir el procedimiento en relación a otros datos ó actuaciones.

Insiste en que es la administración la que decide que documentación y antecedentes son relevantes y necesarios para la comprobación y el obligado tributario no puede decidir cual es la necesaria y que cuando la petición de información fue solicitada en la forma prevista por el artículo 31 bis.1.a) del RGIT dicha petición se considera como una interrupción justificada del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

La parte recurrente considera en su escrito de demanda que no procede admitir dichas dilaciones como no imputables al propio procedimiento y ello sobre la base de los siguientes argumentos que extracta al folio 13 de la demanda:

-La actitud del recurrente no ha dado lugar a la obstrucción ó entorpecimiento del proceso inspector sino que la recurrente ha mostrado la máxima atención y el espíritu colaborativo.

-La actitud de la recurrente no ha supuesto un retraso malicioso ni negligente del procedimiento inspector.

-Las actuaciones inspectoras han revestido especial complejidad tanto para la administración como para el contribuyente.

-Ninguna de las dilaciones ha tenido significación efectiva en relación al devenir del proceso inspector.

-La solicitud de información no provocó la interrupción justificada de las actuaciones puesto que hubo continuidad a lo largo de todo el procedimiento inspector.

Debe resaltarse (siguiendo en ello lo dicho por esta Sala y Sección en multitud de sentencias entre ellas la dictada en el recurso 419/2009 lo que, probablemente, resulte una obviedad: la idea de dilación debe indefectiblemente conectarse con la de paralización, obstaculización o impedimento relevante para que la Inspección pueda efectuar adecuadamente su actividad de comprobación e inspección. Resulta, por tanto, inaplicable en aquellos casos en que se han practicado con normalidad, por la Inspección, una o varias diligencias del procedimiento en el tracto temporal afectado por tales demoras o incumplimientos defectuosos, pues éstas no habrían requerido un tiempo extra para concluir satisfactoriamente el procedimiento.

Desde esta perspectiva, solo podrán considerarse dilaciones cuando la falta de aportación de documentos haya constituido un obstáculo relevante para proseguir las actuaciones inspectoras. Es más: el análisis pormenorizado de las diligencias extendidas en el expediente pone de manifiesto que el procedimiento nunca ha estado paralizado como consecuencia de la falta de incorporación por el contribuyente de aquellos datos, pues la Inspección ha continuado con normalidad desarrollando su actividad comprobadora.

Como señalamos más arriba, no puede afirmarse en absoluto que en los períodos controvertidos haya existido una paralización del procedimiento derivada de la ausencia de aportación por el contribuyente de ciertos datos. No existe ni una sola diligencia en la que no se pida al contribuyente "nueva documentación", en la mayoría de los casos desvinculada de la ya aportada o de la incluida por el interesado de manera incompleta.

Pero es que, además, cuando la Inspección ha superado con creces el plazo general con el que cuenta para completar las actuaciones inspectoras, hubiera sido necesario que el acuerdo de liquidación motivara con mayor rigor todas y cada una de las dilaciones imputadas: su causa motivadora, la concreta documentación requerida, su influencia para la regularización, la constatación de si tal documentación fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, la especificación del plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos o informaciones que, por especificación reglamentaria, no puede ser inferior en ningún caso a diez días, o la existencia o no de advertencia de las consecuencias de la falta de aportación. Finalmente, la motivación del acuerdo, que aquí brilla por su ausencia de forma absoluta, debería especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciéndolo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores.

Es de recordar, además, que la motivación es preceptiva en los actos de gravamen, como sin duda lo son las liquidaciones tributarias y, en especial, lo es para justificar el acogimiento a una regla excepcional, la de superar el plazo máximo de doce meses (o veinticuatro si hay ampliación) establecido en una norma con rango de ley. Así, conforme al artículo 54.1 de la Ley 30/1992 EDL 1992/17271 "1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:... a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos...". Es innegable la aplicación al caso debatido de este precepto, teniendo en cuenta que la motivación, como figura jurídica, no sólo desenvuelve sus efectos en el puro ámbito de la relación con el destinatario del acto, quien tiene derecho a conocer las razones

que justifican el acto excepcional o agravatorio -aquí, el incumplimiento de un plazo legalmente tasado-, sino que tiene una dimensión institucional que trasciende el mero interés personal del legitimado en la relación jurídica, en la medida en que la motivación es el canon para determinar la conformidad del acto y su orientación a los fines que le son propios, tal como proclama el artículo 106.1 de la Constitución EDL 1978/3879 , a cuyo tenor "1. Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican". Desde este punto de vista, la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre eventualmente en arbitrariedad.

Además, como ya dijo la Sala en la sentencia correspondiente al recurso 451/2006: Según lo establecido en el artículo 31.bis.2, in fine, del RGIT a partir del citado Real Decreto 136/2000 EDL 2000/77958 , "las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales". Quiere ello decir que, para que se produzca dilación, sea ésta debida o indebida, objetiva o imputable, es preciso, de un lado, que el deber de colaborar esté acotado en un plazo previamente fijado, pues si éste no existe, en modo alguno podría hablarse de la superación de un plazo inexistente. Pero conjuntamente con ese requisito se precisa, tal como exige el artículo, la advertencia al interesado de que el cumplimiento tardío, defectuoso o incompleto de su deber puede determinar la existencia de una dilación que afectaría al cómputo total de duración del procedimiento. De no darse tal advertencia expresa, no puede hablarse de dilación indebida y, cuando ésta se da, debe entenderse rectamente que la dilación computa desde la advertencia o desde el exceso del plazo perentorio conferido en ésta para la entrega de los datos necesarios.

Por lo tanto, y como conclusión de la alegación planteada por la parte recurrente en relación a la posible prescripción derivada de la existencia de dilaciones imputables al contribuyente, resulta que, en el caso presente, no siendo imputable a la parte recurrente la demora imputada de 397 días, resulta que como la duración total del procedimiento ha sido de 787 días (desde el 16 de julio de 2007, fecha de inicio de actuaciones inspectoras, al 10 de septiembre de 2009, notificación del acta de liquidación) se ha superado el plazo máximo de duración del procedimiento (tomando en consideración, además, que con fecha 22 de mayo de 2008 se dictó Acuerdo de ampliación por otros doce meses).

Por lo tanto, resulta que los ejercicios 2002, 2003 y 2004 deben entenderse prescritos al computarse el plazo de cuatro años desde el último día del plazo de presentación de la liquidación (25/7/2005) hasta el 10/9/2009.

Resulta, en conclusión, que solo queda pendiente la liquidación correspondiente al ejercicio 2005, debiendo entrarse en el fondo de las cuestiones planteadas en relación a esta liquidación.

TERCERO.- En primer lugar, y en relación a la mercantil AMEY UK PLC. (recurrente en el procedimiento 26/2012 acumulado al presente) hay que referirse a la deducción del fondo de comercio financiero en aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.5 de la ley del impuesto de sociedades.

Los hechos en los que se basa la resolución en relación a esta mercantil son los siguientes:

-Ferrovial Servicios adquirió en el mes de mayo del año 2003 la sociedad AMEY PLC, domiciliada en el Reino Unido. El activo de esta sociedad está constituido exclusivamente por participaciones en otras entidades del grupo AMEY siendo una sociedad holding sin actividad distinta de la mera tenencia de participaciones

-FERROVIAL SERVICIOS era su vez titular de las acciones de AMEY UK PLC, entidad constituida en el Reino Unido pero con domicilio fiscal en España.

-FERROVIAL SERVICIOS aportó las acciones de AMEY PLC a AMEY UK PLC el día 18 de diciembre de 2003 acogiéndose al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS

-Tanto FERROVIAL SERVICIOS como AMEY UK PLC se dedujeron de la base imponible del impuesto en 5% de la diferencia entre el precio de adquisición de AMY PLC y su valor teórico a la fecha de adquisición (Fondo de Comercio financiero).

El artículo 12.5 citado establece que Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 20 bis de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre EDL 1991/16031 , por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 34 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

La parte recurrente entiende que la deducción fiscal del fondo de comercio financiero es aplicable en entidades directamente participadas y que para su cálculo debe partirse del valor teórico consolidado; aporta hijita diversas consultas vinculantes entre las que se extrae esta conclusión de que en la adquisición de entidades no residentes cabe la deducción del fondo de comercio cuando se adquieren a través de sociedades holding.

Parte recurrente considera correctamente cuantificado el fondo de comercio financiero así como la asignación de su correcto valor.

Según el Abogado del Estado el artículo 12.5 admite la amortización del fondo de comercio (si llegase a surgir porque el precio pagado supera el precio de los activos y pasivos, es decir que es mayor que la mera plusvalía tácita) cuando la residente adquiere una participación en una filial; pero no cuando adquiere una participación de una holding pues para qué la compra de una empresa pueda surgir un fondo de comercio es imprescindible que dicha empresa desarrolle una actividad que, al menos en teoría, pueda generar una expectativa de beneficio que le atribuyó un precio mayor que el precio real de sus activos y pasivos.

Esta Sala en la sentencia dictada en el recurso 339/2007 remitiéndose a la dictada en el recurso 245/2007, define el Fondo de Comercio en los siguientes términos: "CUARTO: El Fondo de Comercio aparece definido en el Plan General de Contabilidad EDL 1990/15621 , aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero EDL 1973/793 , en su Cta. 212, lo define como "el Conjunto de bienes inmateriales, tales como clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa. En principio, esta cuenta sólo se abrirá en el caso de que el Fondo de Comercio se manifieste a través de una transacción".

Por su parte, el Plan General de Contabilidad EDL 1990/15621 , aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre EDL 1990/15621 , recoge la misma definición, al establecer: "213. Fondo de Comercio. Conjunto de bienes inmateriales, tales como clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa. Esta cuenta sólo se abrirá en el caso de que el Fondo de comercio haya sido adquirido a título oneroso.

Asimismo, aparece definido en el Informe de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A), que lo contempla como "el exceso entre el importe satisfecho y la suma de los valores reales (que no excederán del valor de mercado) de los activos tangibles e intangibles adquiridos que no se pueden identificar, menos los pasivos asumidos... Las razones para pagar un Fondo de Comercio son muy distintas y variadas y se puede decir que existe cuando los beneficios de un negocio exceden de los que se consideran como normales para el sector por diversas razones entre las que pueden citarse las siguientes: clientela, nombre o razón social, competencia en mercado prácticamente inexistente o débil eficiencia en producción, buen equipo de dirección y capital humano general, buena red de distribución, sector protegido...".

Por lo tanto, no es posible la generación de un Fondo de Comercio en una empresa sin actividad material.

La parte recurrente se limita a decir que está correctamente cuantificado y que es posible en sociedades holding pero no responde a la razón de la denegación que hace referencia a que la sociedad participada no puede generar fondo de comercio financiero por tratarse de una sociedad de mera tenencia de participaciones y sin actividad material alguna.

Con posterioridad a la presentación de la demanda, se aportó por la parte recurrente la respuesta a la consulta vinculante VO608-12 de fecha 21 de marzo de 2012 que, a juicio del recurrente, resuelve exactamente la cuestión planteada. Dos razones impiden admitir este argumento y obligan a confirmar la resolución recurrida:

-La documentación adjunta se refiere a la consulta CV553-11

-La cuestión que se plantea no es igual a la que se enfrenta esta sala y a la que resuelve el TEAC (si es posible la deducción del fondo de comercio por sociedades sin actividad y de mera tenencia). Lo que plantea es si a los efectos del cálculo del fondo de comercio es posible tomar en consideración si el control ha sido tomado directa ó indirectamente por medio de sociedades holding. Son cuestiones diferentes que merecen respuestas diferentes.

CUARTO.- En relación al fondo de comercio financiero de SWISSPORT INTERNACIONAL AG y SWT LUX S.A. la parte recurrente trata la cuestión a partir del folio 36 de su demanda remitiéndose a lo que señala el artículo 12.5, de la Ley 43/1995 EDL 1995/17005 , del Impuesto sobre sociedades, redacción dada por la Ley 24/2001, que, como ya hemos señalado, establece: "Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 20 bis de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre EDL 1991/16031 , por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 34 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo."

Resulta acreditado un que Ferroviaal Servicios adquirió en el ejercicio 2005 el 100% del capital de la entidad luxemburguesa SWT LUX, que era la sociedad dominante del grupo SWISSPORT resultando que había calculado el valor teórico contable que la participación adquirida a partir del balance consolidado de empresas del grupo del que es cabecera SWT LUX.

La parte recurrente entiende que el fondo de comercio debe calcularse con arreglo a las cuentas consolidadas mientras que la liquidación confirmada por la resolución recorrida al folio 35 afirma que el valor teórico de la sociedad adquirida debe ser el que resulte sus cuentas individuales y no de las cuentas consolidadas (remitiéndose para llegar a esta conclusión a precedentes resoluciones del TEAC.

Esta sala, sin embargo, que la sentencia correspondiente recurso 438/2008 llegó a la conclusión contraria afirmando que: " Como se desprende de la lectura de este precepto, la norma no excluye el hecho de las sociedades intervinientes pertenezcan o no a un mismo grupo, de forma que, no es uno de los requisitos excluyentes de la aplicación para la deducibilidad del denominado fondo de comercio

financiero; de hecho, la norma se remite a la regulación contable de las cuentas consolidadas, lo que revela que el ámbito de la norma es más amplio que el pretendido por la interpretación de la Administración.

En este sentido, siendo un criterio interpretativo seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, es de aplicación al presente caso, por lo que se estima este motivo de impugnación, al haber actuado la entidad recurrente conforme al criterio de imputación fijado por la norma fiscal y respetando el límite legal de la deducción".

No obstante, este precedente no puede ser suficiente para estimar las pretensiones de la parte recurrente y ello pues la propia liquidación insiste en el criterio que se ha confirmado el fundamento jurídico precedente de esta sentencia en el sentido de que las empresas adquiridas "es una tenedora de acciones de empresas del grupo, sin desarrollar ninguna actividad operativa. Lo que permite llegar a la misma conclusión es que las expuestas anteriormente respecto a la adquisición de SW Lux".

Considerando que la sociedad SWT LUX es una sociedad holding, y al no haberse desvirtuado este extremo por la parte recurrente, resulta que se trata de una mera tenedora de acciones de empresas del grupo que no desarrolla actividad operativa alguna y limitándose por tanto a la concesión de préstamos o garantías a empresas del propio grupo. Resulta pues aplicado íntegramente lo dicho en el fundamento jurídico anterior en relación a la adquisición de AMEY Plc y no procede el ajuste negativo al resultado contable efectuado por la entidad recurrente en el ejercicio 1005 por el concepto de motivación fiscal del fondo de comercio de SWISPORT.

QUINTO.- Por lo que se refiere a la deducción por gastos en investigación y desarrollo, hay que partir de lo que señala el artículo 35 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo EDL 2004/3271 , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades EDL 2004/3271 , relativo a la regulación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que dispone lo siguiente:

"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 los mismos 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 la introducción del mismo 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 concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software...

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, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere el punto 1º siguiente, con independencia de los resultados en que culminen...

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, 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 el párrafo 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 sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo 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 sujeto pasivo 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 EDL 2003/149899, General Tributaria.

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo 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 sujeto pasivo 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 58/2003, de 17 de diciembre EDL 2003/149899, General Tributaria.

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo 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".

Para la aplicación de este beneficio al caso presente resulta que el requisito central de la novedad en el material, producto o proceso, en lo concerniente a la investigación o desarrollo, que se viene exigiendo por la Administración puede ser, a priori, objeto de interpretaciones diametralmente opuestas, según se pretenda favorecer la inversión de las empresas en las actividades de investigación y desarrollo -no cabe olvidar que la propia rúbrica del Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995 EDL 1995/17005, del Impuesto sobre Sociedades, y del propio TRLIS EDL 2004/3271, incorpora la finalidad de la deducción que nos ocupa, al referirse a "deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades", entre las cuales, el artículo 35 TRLIS EDL 2004/3271, heredero en los mismos términos del anterior artículo 33 LIS, reconoce y disciplina la deducción "por la realización de actividades de investigación y desarrollo" o, por el contrario, se pretenda excluir todo intento de obtener un beneficio fiscal, lo que se logra ensanchando o reduciendo la interpretación de conceptos tales como "indagación original", "nuevos conocimientos" o "superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico", que son las nociones abiertas sobre las que se monta, en ambas leyes del Impuesto, la Ley 43/1995 EDL 1995/17005 y el TRLIS EDL 2004/3271, la idea de "investigación"; y, por lo que respecta a la concreción final del otro término de la deducción, el de "desarrollo", también son conceptos indeterminados los de "nuevos materiales o productos" o "nuevos procesos", siendo así que, además, cuando se habla de novedad respecto a los resultados de la labor investigadora, puede ésta interpretarse en términos absolutos o relativos, lo que proyectado sobre el asunto que nos ocupa puede llevar a interpretar, como hace la Administración, que el proyecto debatido se basa en aplicaciones, productos o maquinaria ya existentes, siendo así que se utiliza en otros campos de la industria, y que, por ende, el resultado de la investigación o, por mejor decir, de la aplicación de esa investigación al proceso productivo, no da lugar a un producto o una técnica enteramente nuevos, sino que a lo sumo constituye aplicación o variante de los productos o técnicas preexistentes.

En el caso presente, la parte recurrente a partir del folio 102 de su demanda se limita a realizar una exposición de los programas informáticos que pretende beneficiar de la deducción por gastos en investigación y desarrollo pero nada acredita sobre la innovación. Nótese que se ha dejado transcurrir el periodo de prueba sin haber solicitado nada al respecto por lo que no es posible reconocer una innovación que no se ha acreditado.

Debe el recurrente, ante esta actitud procesal pasiva, asumir los Informes que obran en el expediente de los que resulta la falta de innovación tecnológica. Esta Sala tiene dicho que para la concreción final de los términos legales se precisa la colaboración y asesoramiento de expertos técnicos que puedan ilustrar sobre las características del proyecto acometido por la empresa e informar, con la debida contradicción entre partes, sobre si los proyectos sobre los que en este proceso se polemiza representan una actividad de investigación y desarrollo propiamente dicha, actividad que no puede ser valorada por quien no es experto, específicamente, en los campos de la ciencia, de la técnica o de la industria en el seno del cual se desarrollan tales proyectos. No es posible la estimación de las pretensiones de la parte recurrente sin valerse de un auxilio pericial que la Sala considera insustituible y que no se ha ofrecido con el fin de contrarrestar lo que obra en el expediente.

SEXTO.- En atención a lo que se refiere a la deducción por actividad exportadora, y concretado a lo que se refiere al ejercicio 2005 (que es el único objeto de comprobación tras la declaración de prescripción de los ejercicios precedentes) resulta que

Hay que partir de lo que señala el artículo 34 de la ley 43/1995 EDL 1995/17005 (reproducido por el artículo 37.1 del R.D.Legislativo 4/2004) que señala bajo la rubrica de Deducción por actividades de exportación que:

1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.

b) El 25 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

2. No procederá la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

3. La base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos a que se refiere el apartado 1.

Esta Sala en las sentencias dictadas, entre otros, en los recursos 379/2009; 400/2009 y 407/2009 ha analizado esta deducción sobre la base de la previa aplicación del criterio de que está prohibida la interpretación analógica ó extensiva de preceptos que regulan las bonificaciones y exenciones y se ha referido a los requisitos que se deben cumplir para la aplicación de la exención en cuestión afirmando que: Tal y como ha declarado esta Sala en numerosas resoluciones, entre otras en Sentencia de 15 de enero de 2009 -rec. num. 401/2005 -, debemos partir como presupuesto básico para la aplicación de la deducción, de la existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones, sin que la LIS establezca como requisito imprescindible la forma en que debe llevarse a cabo o instrumentarse dicha relación causal, siempre que se cumplan los tres requisitos establecidos en el precepto: 1º) que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales; 2º) que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce y 3º) que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora.

Según se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 43/95 EDL 1995/17005, dentro de los principios orientadores del beneficio fiscal recogido en el citado precepto y, en particular, en el ámbito del principio de competitividad, se encuentran "los incentivos a la internacionalización de las empresas en cuanto que de la misma se derive un incremento de las exportaciones, responden al mencionado principio". Esto es, se trata del fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo este requisito un dato imprescindible para obtener la bonificación.

La primera de las sentencias citadas mas arriba se refiere también a lo dicho por el Tribunal Supremo en la sentencia correspondiente al recurso 2909/2009 al afirmar que: La entidad recurrente plantea en los dos motivos admitidos la procedencia de la deducción por actividades exportadoras prevista en el art. 34 de la LIS, cuestión sobre la que esta Sala ya se ha pronunciado señalando que la mencionada deducción fue creada con el objetivo de fomentar la realización de la actividad exportadora, aunque sujeta a determinados requisitos de los que ya se ha hecho eco su jurisprudencia (Sentencia de 3 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 4525/2007) y de 30 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4397/2007), entre otras).

En efecto, en la citada Sentencia de 30 de junio de 2010 se señala que «(b)ajo estas premisas normativas, y como esta Sala tuvo ocasión de declarar en la sentencia de 3 de junio de 2009, rec. de casación núm. 4525/2007, difícilmente puede cuestionarse que el art. 34 de la Ley establece como condición necesaria para disfrutar de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades que las inversiones en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras determinen la exportación de bienes o servicios; como tampoco parece dudoso que la Ley ha establecido el citado beneficio fiscal con la finalidad de potenciar las exportaciones, y así lo manifiesta la Exposición de Motivos al señalar, en relación a los incentivos fiscales, que la Ley únicamente regula aquéllos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades, entre las cuales cita las inversiones exteriores orientadas a la realización

de exportaciones. Además el art. 34 tiene como ilustrativo rótulo Deducción por actividades de exportación; y, en términos que no dejan margen para la incertidumbre el precepto explícita que lo que da derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra es la realización de actividades de exportación, y que sólo puede gozar del beneficio fiscal la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios, por lo que no es posible practicar la deducción cuando no hay relación directa e inmediata entre la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras con la actividad exportadora, que debe realizar el mismo inversor, aunque de forma excepcional, el art. 92, en el régimen especial de los grupos de sociedades, disponía expresamente que los requisitos establecidos para disfrutar de las deducciones y bonificaciones se referirán al grupo de sociedades» (FD Cuarto).

En definitiva, la deducción está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos:

-En primer lugar, la concurrencia de los elementos objetivos previstos en la propia norma, realización efectiva de inversiones en inmovilizado material o inmaterial de sucursales o establecimientos permanentes o en inversiones financieras, mediante la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o constitución de filiales con participación mínima del 25% del capital de la filial.

-En segundo término, la existencia de actividad exportadora con vocación de permanencia, en atención a la propia finalidad de la deducción.

-Y, por último, la presencia de una relación de causalidad entre la inversión efectuada y la actividad exportadora.

Se trata de unas exigencias mínimas, de interpretación restrictiva, para una clase de deducción que, posteriormente, desde la perspectiva del Derecho Europeo, se situaría en el ámbito de las ayudas de Estado (Decisión de 31 de octubre de 2000 de la Comisión Europea, refrendada por Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 15 de julio de 2004, Asunto C-501/00)) y progresiva eliminación se contemplaría en la Ley 35/2006 EDL 2006/298871 .

Así lo hemos mantenido en la Sentencia de 24 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 5544/2007) al señalar que «(e)n todo caso, hay que partir, como presupuesto básico para la aplicación de la deducción, de la existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones, sin que el artículo 34 de la Ley 43/1995 EDL 1995/17005 establezca como requisito imprescindible la forma en que debe llevarse a cabo o instrumentarse dicha relación causal, siempre que se cumplan los tres requisitos establecidos en el referido precepto», en particular, a) «que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales»; b) "que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce"; y c) «que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora".

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la L.I.S., el principio orientador "del beneficio fiscal recogido en el citado precepto es el fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo, por tanto, este requisito un elemento imprescindible para configurar dicha bonificación".

Por lo tanto, y con carácter general, resulta que es necesaria la realización de una efectiva actividad exportadora para poder beneficiarse de la aplicación de lo previsto en el artículo 34 de la Ley 43/95 EDL 1995/17005 y faltando dicho requisito no es posible su aplicación como beneficio.

La parte recurrente, en relación a esta cuestión dedica una detallada exposición a partir del folio 76 de su demanda en la que sigue adoleciendo de la misma falta que se le imputaba por el Acuerdo liquidador: no se acredita la realidad de la actividad exportadora. La mera implantación de empresas españolas en el extranjero (en relación a la constitución de la filial FERROVIAL AGROMAN US CORP) no supone actividad exportadora, aunque dicha implantación pueda resultar condición previa necesaria; la mera expansión organizativa de una empresa no puede identificarse con la efectividad y realidad de la exportación que exige el artículo 34 citado más arriba. Resulta que la recurrente no ha acreditado la verdadera exportación de servicios limitándose a justificar la inversión en la constitución de su filial en Estados Unidos.

Por lo tanto si no se justifica la existencia de una actividad exportadora ni de bienes ni de servicios, no es posible admitir la deducción que se pretende. Por esta razón, la aportación de gastos de asistencia a ferias internacionales tampoco es suficiente para justificar la deducción pretendida.

SÉPTIMO.- Por lo que se refiere a la reserva para inversiones en Canarias resulta que la entidad recurrente consignó en su declaración del impuesto de sociedades del ejercicio 2005 la cantidad que debía haber hecho constar en la casilla 94 (dos) en Canarias 2005) en la casilla 458 destinado a reservas voluntarias.

La inspección, así como la solución recurrida entienden que no se ha cumplido el requisito de que el órgano social competente acuerde la dotación a la reserva de la RIC.

La parte recurrente en su demanda a partir del folio 137 expone la doctrina general sobre la RIC insiste en el que debe prevalecer el fondo económico sobre la forma jurídica realizando la interpretación finalista de la norma.

No se puede estimar esta pretensión de la parte recurrente puesto que no costa la voluntad de destinar beneficio a la reserva industrial de Canarias. hay que tomar en consideración que la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional como en toda interpretación de las normas relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución EDL 1978/3879) en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio

de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la propia Constitución EDL 1978/3879 .

En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente, doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995) al decir que el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria, lo cual constituye una situación privilegiada (STS de 23 de enero de 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 --y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio EDL 1995/15078 -- de la Ley General Tributaria.

OCTAVO.- También procede rechazar la alegación pretendida por la recurrente en relación con los pagos efectuados a empleados que prestan servicios en la sucursal de Portugal. Carece de sentido que la matriz española soporte gastos que mi factura ni recupera la sucursal portuguesa puesto que se trata de gastos de personal de la propia sucursal radical en Portugal.

La pretensión de la parte recurrente consistente en que se declare que el importe en cuestión proceder personal internacional que afecta servicio para multitud de unidades y que no se encuentra vinculado a la sucursal portuguesa no ha sido acreditado ni probado. En este sentido carece de justificación de los servicios prestados por el personal cuyo costo se le imputaban centro auxiliar de costes de construcción en Portugal ubicado en España tenga beneficios para la Dirección de Construcción exterior de Ferrovial Agroman. No se justifica tampoco que la heterogeneidad de los servicios prestados por este departamento justifique esta imputación de gastos. En atención a la multiplicidad de entidades que se benefician de estos servicios.

Tal como explica la Inspección, y confirma la liquidación correspondiente al ejercicio 2005, la totalidad de los costes de personal de la sucursal de Portugal del repercutirse a la misma y no computarse como gasto en España y ya que debe respetarse el principio de correlación entre ingresos y gastos. La parte recurrente realiza una imputación arbitraria de los gastos derivados de la actividad internacional y para ello no utiliza el criterio de reparto según el centro de trabajo sino atendiendo al criterio del importe de la cifra de negocios que carece de apoyo suficiente.

En cualquier caso si la imputación de gastos de personal procediera de un contrato de asistencia técnica, la contabilización de de estos gastos debería hacerse como gasto de prestación de servicios y no como gasto de personal por lo que no se justifica en ninguna forma el criterio de la parte recurrente.

NOVENO.- En relación a la regularización practicada a FERROVIAL INMOBILIARIA (luego Hábitat Global) en relación a los terrenos de la urbanizadora Sevinova la parte recurrente entiende que no se trata de una compraventa (como la califica la Inspección) sino que se trata de una permuta; entienden que se trató en operación a plazo y que debe tributar en la forma prevista en el artículo 19.4 de la LIS. Este precepto señala que en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

Siguiendo el criterio del recurso 134/2010 resulta que el artículo 19.4 de la LIS es un precepto que no concede un beneficio fiscal, sino regula una modalidad de imputación que atiende a la realidad de las cosas y, en particular, a la situación que se experimenta con ocasión de las relaciones civiles o mercantiles en que el precio, como aquí sucede, se aplaza, lo que eventualmente puede producirse a lo largo de periodos prolongados de tiempo y generar con mayor facilidad riesgos de impago, de suerte que es razonable imputar los ingresos no con ocasión de la celebración del contrato que los determina -a menos que el contribuyente optas.e voluntariamente por esa solución- sino a medida que se fueran produciendo, conforme al precepto indicado.

En este caso, lo relevante no es la naturaleza de permuta ó compraventa, sino que basta con atender a lo dicho en las escrituras y si en ambas se da carta de pago, no es necesario atender a ningún otro criterio a la hora de entender determinado el momento del pago y el correlativo devengo del impuesto

DÉCIMO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, vigente al momento de la interposición del presente recurso contencioso administrativo, procede no efectuar expresa imposición a ninguna de las partes.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLO

1.- Que en relación a la impugnación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 2011 por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta por FERROVIAL S.A. frente a la liquidación correspondiente al Impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005 debemos declarar:

-La prescripción del derecho de la administración a liquidar los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

-La confirmación de la liquidación, y de la resolución del TEAC en relación al ejercicio 2005.

2.- Que en relación a la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2011 en relación al Acuerdo de liquidación de 7 de mayo de 2009 dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en relación al Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2003, procede la integra confirmación de la resolución impugnada por AMEY UK PLC

Todo ellos sin haber lugar a expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio del Poder Judicial EDL 1985/8754 .

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.

PUBLICACION

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma Ilmo. Sr. D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA estado celebrando Audiencia Publica la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079230022014100068