

Referencia: NFJ052978

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de octubre de 2013Vocalía 2.ª

R.G. 2296/2012

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Cuantificación del canon por la concesión de uso de marcas: comparables secretos e indefensión. En el caso que nos ocupa, el contribuyente manifiesta que la Inspección ha utilizado como elemento relevante a efectos de valoración datos relativos a empresas que denomina como de «marca blanca» y respecto de los que al contribuyente no le ha sido revelada ni la identidad de las entidades, ni el criterio seguido para la elección de esas empresas en concreto y no de otras, ni el producto en sí que fabrican o distribuyen, ni las materias primas, tecnología y gastos de control de calidad que dichas empresas utilizan, así como su volumen de producción. En definitiva, nos encontramos con lo que se conoce como «comparables secretos» acerca de los cuales la propia OCDE ha reconocido que su uso puede afectar a la integridad, equidad y transparencia en la medida en que el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección de los comparables ni su fiabilidad.

La normativa exige que el acto de determinación del valor normal de mercado sea motivado, conteniendo los fundamentos en que se sustenta la valoración efectuada; que se motive racional y suficientemente la valoración que dé lugar al aumento de base imponible respecto de la declarada. Y el sentido o finalidad de dicha motivación es preservar el derecho de defensa de la interesada, debiendo por ello la Administración utilizar en dicho procedimiento de valoración datos que se puedan poner en total conocimiento de la misma, para que pueda así defenderse adecuadamente, y no datos afectados de confidencialidad, y que, por ello, le sea negado su conocimiento a la interesada, como ocurre en el presente caso, por muy relevantes que sean dichos datos para el caso concreto. Por ello, estima este Tribunal que el derecho de defensa de la interesada se ha visto mermado como consecuencia de la actuación de la inspección, impidiéndole la falta de identificación de las empresas utilizadas en el muestreo para la determinación del valor de mercado, la comprobación por la interesada de la idoneidad o inidoneidad de las mismas a efectos de la valoración y, por tanto, impidiéndole defender oportunamente su derecho y oponerse adecuadamente a la valoración efectuada, provocándole, en definitiva, una indefensión determinante de la anulación del acto.

Si bien en el caso que nos ocupa no podemos hablar propiamente de «falta de prueba» sino más propiamente de «falta de prueba exteriorizada» -toda vez que, existiendo dicha prueba, la misma no puede ser incorporada al expediente que se pone de manifiesto al interesado-, el interesado se encuentra indefenso a la hora de poder oponerse a la idoneidad de los comparables utilizados, por lo que nos encontramos ante un «método de valoración inadecuado» en cuanto a generador de indefensión en el contribuyente. Así las cosas, en el caso que nos ocupa no cabe sino anular la valoración en la que se basa la liquidación practicada y, consiguientemente, anular igualmente esta última en lo que a esta regularización se refiere.

PRECEPTOS:

[RD 1065/2007 \(Rgto. de gestión e inspección tributaria\)](#), arts. 102, 104, 157, 171 y 184.

[Ley 58/2003 \(LGT\)](#), arts. 13, 34, 57, 104, 115, 134 y 150.

[RD 939/1986 \(RGIT\)](#), art. 31.Bis.

[Código Civil](#), art. 1.281.

[RDLeg. 4/2004 \(TR Ley IS\)](#), art. 16.

[RDLeg. 5/2004 \(TR Ley IRNR\)](#), arts. 12 y 13.

[Ley 17/2001 \(Marcas\)](#), arts. 2, 4, 31, 32, 34, 39 y 55.

RESOLUCIÓN:

Texto de la resolución:

En la villa de Madrid, a la fecha indicada (03/10/2013), el Tribunal Económico-Administrativo Central,

reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, ha interpuesto la entidad X, S.A., con C.I.F.: ..., y actuando en su nombre y representación D. ..., con N.I.F. ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra las desestimaciones tácita y expresa del recurso de reposición interpuesto frente la liquidación número ... practicada a la entidad por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el concepto tributario de retenciones a cuenta de la imposición de no residentes de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, con cuantía de 3.411.662,62 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 14-10-2011 se dictó Acuerdo de liquidación relativo a retenciones a cuenta de la imposición de no residentes de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 derivado del acta nº. A02- ..., complementada por Informe ampliatorio, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

1º.- Con fecha 23-06-2009 se iniciaron las actuaciones inspectoras.

a) Por Acuerdo del Inspector Jefe notificado al interesado el plazo máximo de duración del procedimiento se amplió por 12 meses adicionales.

b) En el cómputo del plazo de duración de las mismas debe atenderse a las siguientes circunstancias: no se deben computar 717 días por dilaciones no imputables a la Administración.

2º.- La actividad desarrollada por el obligado tributario en el período objeto de comprobación fue la clasificada en el epígrafe 4282 de las tarifas empresariales del IAE: Fabricación de ...

3º.- La Inspección tributaria, respecto de la situación de la contabilidad y registros obligatorios del sujeto pasivo, señala que se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo sin que en los mismos se hayan apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.

4º.- El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por el concepto tributario y periodos de referencia declarando los siguientes datos de interés:

(...)

5º.- En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes datos de interés:

- X tiene suscrito un contrato vigente en los periodos que nos ocupan con la entidad ABCD C..., residente en EEUU, por la que ésta permite a aquélla el uso de determinadas marcas de su propiedad (M1, ABCD, M3, M4, M5, M6, M7,...) para elaborar, envasar, distribuir y vender en un determinado ámbito territorial productos (bebidas) que se identifican bajo dichas marcas.

- X tiene igualmente un acuerdo vigente en los periodos comprobados con W residente en Suiza, en virtud del cual ésta permite a aquélla el uso de la marca M8 para la elaboración, envasado, distribución y venta de productos (bebidas) con dicha marca.

- En ambos casos las partes tienen acordado el uso de las citadas marcas, etiquetas, diseños, envases y demás activos intangibles sin el pago de honorarios o cánones.

- En ambos casos X se obliga a elaborar las bebidas a partir de determinados "concentrados" que deben ser comprados exclusivamente, en el primer caso, a ABCD C..., a la entidad del grupo ABCD, ABCD E..., o a los proveedores autorizados por éstas y, en el segundo, a W. En ambos casos son dichos proveedores los que fijan en exclusiva los precios y condiciones de venta de dichos "concentrados" a X.

- La Inspección considera, al amparo del artículo 12 del TRLIRNR, según el cual las cesiones de bienes se presumen retribuidas salvo prueba en contrario, que la cesión de uso a X de las referidas marcas no es gratuita como dicen los contratos, sino retribuida, hallándose su retribución incorporada a los precios de los "concentrados", retribución que debe ser calificada como de canon por cesión de uso de marca.

- Según el TRLIRN (art. 12) constituye hecho imponible del IRNR la obtención de rentas en territorio español por las entidades no residentes, considerándose obtenidas en territorio español los cánones satisfechos por entidades residentes en España (art. 13), estando dichos cánones sujetos a retención e ingreso por parte del pagador (X): art. 31.

- Para cuantificar el importe pagado que debe calificarse como de canon (% del total pagado por los "concentrados") la Inspección solicitó informe a la Unidad responsable de valoraciones de la Delegación

Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.

- Dichos pagos se realizan a dos entidades de residencia fiscal diferente.

a) Pagos realizados a V, entidad constituida en PARAISO FISCAL P. Dicha entidad es una filial de ABCD C... que tiene una sucursal en Irlanda (VI) desde donde suministra los "concentrados" a X. Debido a la residencia del preceptor (territorio calificado como de paraíso fiscal) no resulta aplicable ningún Convenio para evitar la doble imposición, resultando aplicable el general previsto en el artículo 25 del TRLIRNR, que es del 25% para 2005 y 2006 y del 24% para el 2007.

b) Pagos realizados a W, con domicilio en Suiza en los ejercicios que nos ocupan. En este caso resulta aplicable el Convenio Hispano Suizo para evitar la doble imposición que establece un tipo del 5%.

6º.- Como consecuencia de lo anterior se practica liquidación nº. ... con cuota de ... e intereses de demora de ..., lo que determina una deuda tributaria de ... €.

Segundo.

Disconforme con la anterior liquidación el interesado interpuso frente a la misma recurso de reposición.

Transcurrido el plazo de un mes establecido en el artículo 225.3 de la LGT el interesado interpuso con fecha 18-01-2012 la reclamación económica administrativa número 2296/12 frente a la desestimación presunta del mismo.

Notificado el 28-02-2012 Acuerdo desestimatorio de dicho recurso de reposición el interesado interpuso frente al mismo la reclamación económica administrativa número 2697/12 con fecha 28-03-2012.

Puesto de manifiesto el expediente, con fecha 18-07-2012 presentó escrito en el que expone las alegaciones que seguidamente se resumen:

1ª.- Prescripción por exceso de duración del procedimiento inspector (2005, 2006 y nueve primeros periodos de 2007) por las razones siguientes:

1ª.- 1.- Improcedencia del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

a) Por no haberse comenzado la comprobación de este concepto tributario desde el inicio de la inspección sino una vez avanzada la misma.

b) Por no haber tenido el contribuyente actitud obstructiva alguna a las actuaciones inspectoras.

c) Por insuficiente motivación; en concreto, ninguna referencia se hace en el Acuerdo de ampliación al concepto tributario que nos ocupa.

1ª.- 2.- Improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación.

a) Porque el contribuyente ha tenido una actitud de colaboración con la Inspección, en absoluto obstructiva, como lo demuestra el hecho de que no haya sido sancionada por obstrucción. Adicionalmente, la extensión de la duración del procedimiento inspector no se ha debido tanto a la falta de colaboración del interesado sino más propiamente por laxitud de la propia inspección.

b) Porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no han impedido que la Inspección continúe trabajando.

c) Porque en ocasiones no se ha concedido al interesado el plazo mínimo de 10 días que establece el art. 171 del RGGI y, en general, que los plazos concedidos eran claramente insuficientes dado el volumen de lo requerido, infringiéndose con ello el principio de proporcionalidad.

d) Porque la Inspección no le ha hecho la "advertencia" de las consecuencias de forma individualizada en cada requerimiento o incumplimiento.

e) Porque hasta la fecha del acta no se comunicó al interesado el cómputo de dilaciones que estaba realizando la Inspección.

f) Por irrelevancia de parte de la documentación requerida respecto de la liquidación en su caso a realizar y, en ocasiones, requerimiento tardío de que una determinada documentación en su día aportada era incompleta.

2ª.- Improcedencia de la liquidación impugnada por razones de fondo.

a) Improcedencia de la calificación jurídica del "Contrato de ..." suscrito por X que realiza la Inspección, ya que dicho contrato no incluye cesión retribuida de uso de marcas. Así expresamente se dice en dicho contrato debiéndose por tanto aplicar al caso lo dispuesto en el artículo 1281 Cciv. a tenor del cual

si no existen dudas deben interpretarse literalmente los contratos. Ni estamos ante "empresas asociadas" ni ante un contrato de franquicia como parece entender la Inspección. El contrato únicamente autoriza para el uso de la marca en las labores de embotellado, distribución y venta de las bebidas y no al derecho a explotar el intangible (la marca) en sí, por lo que no estamos ante un contrato de "licencia de marcas" sino ante un contrato de simple distribución.

b) En el "Contrato de ..." no se dispone retribución alguna por cesión de uso de marca y de la contabilidad de X se desprende que todos los pagos realizados lo fueron por compra de concentrado y no por derecho de uso de marca, habiendo considerado la inspección correcta dicha contabilidad, con lo que queda desvirtuada la presunción de onerosidad establecida en el art. 12.2 LIRNR.

c) En ninguna de las inspecciones que se han realizado respecto de X se ha regularizado por la causa y concepto que ahora nos ocupa (cánones por pretendida cesión de uso de marca) habiendo sido siempre la misma la operativa entre el Grupo ABCD y X.

d) Existencia de anomalías probatorias respecto de la liquidación practicada con vulneración del principio de la carga de la prueba. En concreto, para realizar el Informe de valoración no se ha utilizado exclusivamente documentación aportada por la entidad sino también otra relativa a unas actuaciones inspectoras seguidas respecto de un contribuyente distinto y de las que el interesado no dispone de otra información que la incorporada por la Inspección a sus Informes. Adicionalmente, se omitió dar traslado al contribuyente de parte de la documentación que sirvió de base para elaborar el Informe de valoración.

e) El método de valoración del pretendido canon utilizado por la Inspección es inconsistente tal y como ponen de manifiesto los Informes de ASESORIA 1 y ASESORIA 2 aportados por el contribuyente a la Inspección.

f) Finalmente, y en cuanto al tipo de retención aplicado por la Inspección respecto de los pagos al Grupo ABCD, no tiene razón de ser alguna el que no se apliquen los tipos previsto en el CDI suscrito por España ya con Irlanda (residencia de quien recibe los pagos), ya con EEUU (residencia de la entidad titular de la marca cuya cesión de uso ha sido calificada por la Inspección como de canon) y aplique el tipo general previsto en la LIRNR.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en la presente reclamación los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite planteándose, a la vista de las alegaciones formuladas por el reclamante, las siguientes cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos:

1ª.- Determinar si concurre o no la pretendida prescripción por exceso de duración del procedimiento inspector.

2ª.- Determinar si es o no conforme a Derecho la liquidación impugnada.

Segundo.

Comenzando por lo que se refiere a la pretendida prescripción, y más concretamente a la alegación referida a la improcedencia del acuerdo de ampliación de las actuaciones por no haberse comenzado la comprobación de este concepto tributario desde el inicio de la inspección sino una vez avanzada la misma.

Pues bien, según dispone el artículo 184.1 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007 - RGGI) dispone:

En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento.

Esto es, la norma prevé la posibilidad de ampliación aplicada respecto de "la totalidad de las obligaciones tributarias a que se extienda el procedimiento" bastando para ello que las causas que la motivan concurra en una o varias de las obligaciones tributarias y uno o varios de los períodos a que se extienda el procedimiento de comprobación de que se trate, sin que exija en absoluto que tales causas concurren respecto de todos ellos o que la comprobación de todos y cada uno de los conceptos tributarios y ejercicios a que se extienden las actuaciones se inicie ya en el primer momento.

Lo anterior no supone sino la plasmación de un principio, el de que las actuaciones que se siguen

frente a un contribuyente en un determinado procedimiento son únicas, cualquiera que sea el alcance de aquéllas, por lo que aquel Acuerdo de ampliación se extenderá a todos los conceptos y periodos que sean objeto de comprobación e investigación en aquel procedimiento. No cabe, por tanto, desagregar las actuaciones inspectoras en tantos conceptos tributarios como sean los inspeccionados, o por ejercicios cuando de tributos periódicos se trata. El procedimiento inspector es único y así se ha proclamado siempre por este TEAC (por citar la más recientes Rs. de 29-12-2012 - RG 4361/11) cualesquiera que sean los tributos y ejercicios inspeccionados.

Y en el mismo sentido se ha pronunciado el TS en sentencia de 25-02-2009, afirmando contundentemente en su F.J. 9º el carácter unitario del procedimiento inspector, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos períodos impositivos. Así, al juzgar de la adecuación a la Ley 58/03, General Tributaria (LGT), del artículo 184.1 del RGGI, indica que:

"Se cuestiona, finalmente, el último inciso que señala que "(...) Concretamente, se aduce que tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora.

Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la Ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses."

En el mismo sentido hay que citar también la STS 04-03-2009, (recurso nº 185/2007), que disipa cualquier duda interpretativa que hubiera al respecto. En aquel asunto, frente al recurso interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de ..., contra el citado RGGI, entre otros aspectos, frente el artículo 184.1, aduciendo que:

"tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora",

sentencia el Alto Tribunal (Fundamento Noveno), que:

"Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la Ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección".

Y el mismo criterio ha seguido al respecto la STS de 16-06-2011 (rec. nº. 3331/2006).

Deben por tanto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Tercero.

Continúa alegando el interesado la improcedencia del Acuerdo de ampliación del plazo de duración máxima de las actuaciones por no haber tenido el contribuyente actitud obstructiva alguna a las labores inspectoras, cuestión ésta respecto de la que únicamente cabrá indicar que para que surja la posibilidad de ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones basta con que concorra una o varias de las causas enumeradas por el artículo 150 LGT y desarrolladas por el artículo 184 del RGGI sin que sea requisito que, adicionalmente a la/s misma/s, concorra una actitud del contribuyente obstructiva a la actuación inspectora.

Y así lo recoge el Acuerdo de ampliación, que viene motivado por la apreciación de la concurrencia de varias de dichas causas y no en la apreciación de actividad obstructiva del contribuyente.

Deben por tanto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Cuarto.

Seguidamente el interesado alega la improcedencia del Acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones por la, a su juicio, insuficiente motivación de dicho Acuerdo.

Pues bien, acerca de esta cuestión dispone el artículo 150.1 de la LGT, por lo que aquí interesa:

<

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

(...)

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho>>.

Artículo que es desarrollado por el artículo 184.2 del RGGI que, en cuanto aquí interesa, dispone:

<

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

(...)

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

(...)

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución>>.

Pues bien, al respecto hay que comenzar señalando que las actuaciones inspectoras que nos ocupan tuvieron carácter general y el alcance que se describe seguidamente:

(...)

<< concurren sociedad una ante encontramos nos D.C.G.C., 11 nº. N.I. Equipo por elaborada propuesta desprende como tal caso presente>

1.- El volumen de operaciones declarado en los ejercicios sujetos a comprobación supera a aquél que obliga a las sociedades a auditar sus cuentas anuales.

2.- Los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria realizada por la sociedad se realizan tanto dentro como fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante de la Inspección.

3.- La comprobación ha de contemplar el conjunto de relaciones económico-empresariales existentes

entre la sociedad y diversos obligados tributarios, así como la participación de todos ellos en la producción y distribución de un determinado bien o servicio.

En consecuencia, ha de concluirse que estas causas implican una especial complejidad de las actuaciones al concurrir con los supuestos previstos en las letras a), c) e i) del número 2 del artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria.

Además de dichas causas, concurren en el presente caso las expresamente recogidas en la Comunicación de apreciación de circunstancias notificada a la entidad el 4 de marzo de 2010 y anteriormente transcritas. Causas que implican la existencia de una especial complejidad en el procedimiento de inspección a que este acuerdo se refiere, por lo que se considera suficientemente fundamentado y argumentado el carácter de especial complejidad de estas actuaciones inspectoras para proceder a la ampliación del plazo de este procedimiento.>>

Y entre las causas recogidas en la Comunicación a que se refiere el último párrafo anteriormente transcrito están:

- Se especifica el volumen de operaciones declarado en cada ejercicio: en millones de euros: ..., ..., ... y ...
- Vinculación con otras personas o entidades: T, S, R ...
- Nº de facturas emitidas en cada ejercicio (en miles: ..., ..., ..., ...) y recibidas (en miles: ..., ..., ..., ...).

Señalándose igualmente en el Acuerdo de ampliación que al ahora reclamante:

"...se le concedió un plazo de diez días para la realización de alegaciones.

Transcurrido dicho plazo, no consta en el expediente que haya sido presentada alegación por parte del sujeto pasivo".

Dicho lo anterior, conviene asimismo tener presente a la hora de enjuiciar el caso concreto planteado la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto, que aparece expuesta de modo especialmente significativo en la Sentencia de 25-03-2011 (Rec. de Casación 57/2007), tanto por su amplia recopilación de la doctrina sentada hasta ese momento, que matiza, como por haber sido reiterada, frente a la postura minoritaria que se expone en su voto particular, por sentencias posteriores dictadas en el mismo tipo de supuestos. En el Fundamento de Derecho Tercero expone:

"Ciertamente, la argumentación no es prolija, pero sí suficiente para comprender su exacto sentido y su posible válida integración en el supuesto legal.

La parte plantea la cuestión en una doble perspectiva, la formal, relativa a si el acuerdo de ampliación exterioriza la motivación, y la material, referente a si lo expresado en ella se constituye en el presupuesto suficiente que la Ley impone para hacer lícita la ampliación.

Respecto al primer punto, resulta obvio que la Inspección exterioriza una motivación que es la que implícitamente acoge la sentencia recurrida, cuando alude a la "complejidad atendiendo al volumen de operaciones" y a que "la ampliación a que se refiere dicho acuerdo afecta a las entidades que forman el grupo consolidado, D como principal C y B". Son precisamente a esos extremos los que menciona la justificación del acuerdo administrativo de ampliación:

a) ser el volumen de operaciones en todos los ejercicios superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de las sociedades (en millones de pts).

1994 198.748
1995 242.217
1996 258.770

b) tratarse de un Grupo de Sociedades en régimen de consolidación fiscal constituido por un conjunto de cuatro sociedades.

Prescindiendo, por insustancial, de contabilizar una empresa más que las tres realmente concernidas, evocaremos aquí lo que en sentencia de 31 de mayo de 2010 hemos manifestado sobre la concreta cuestión del contenido material de la motivación de la prórroga, después de recitar el texto del artículo 29-1 de la Ley 1/1998 :

"Fácilmente se comprende que la Administración sólo puede usar esa potestad en tales tesisuras y que, además, si así lo decide debe explicitar las razones que le impulsan a hacerlo, justificando

suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto, con el límite siempre infranqueable de veinticuatro meses.

Esta es una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican. Responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992, donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992. Esta exigencia de motivación, que no aparecía expresa en la Ley 1/1998, fue explicitada en la vía reglamentaria. En efecto, la nueva ordenación de los procedimientos tributarios derivada de dicha Ley forzó la modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de (BOE de 16 de febrero), cuya disposición final primera dio nueva redacción al artículo 31, incorporando, entre otros, el artículo 31 ter. Esta norma, amén de facilitar determinadas pautas interpretativas para llenar de contenido los conceptos jurídicos indeterminados <> y <<OCULTACI&OACUTE;N de el o por profesionales empresariales actividades algunas contribuyente>> (apartado 1) y de diseñar el procedimiento para la adopción del acuerdo de ampliación (apartado 2, párrafo primero), exige que este último sea motivado (apartado 2, párrafo segundo)."

Es por eso que la sentencia nos instruye de que:

"En consecuencia, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodictica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así lo hemos entendido en las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06, FJ3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06, JF 4º).

La sentencia insiste sobre la exigencia de pormenorizar la motivación en torno al caso concreto para que el que se amplía el plazo y nos dice que:

"Resulta insuficiente, pues, la concurrencia abstracta de uno de los casos previstos en el artículo 31 ter, apartado 1 .a), para considerar complejas las actuaciones (como tampoco permitiría calificar de <> unas por la simple circunstancia de que no estuviera presente ninguno de esos casos), sino que es menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso, la sociedad hubiese declarado un volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar cuentas. La motivación no puede reducirse a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley; esta justificación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun de forma sucinta, las razones en virtud de las cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido.

Ahora bien, todo esto admitido, su aplicación casuística impone también la aceptación de que la constancia de ciertos datos manifiesta de por sí, como hecho notorio, que sus consecuencias en orden a clarificar las circunstancias concurrentes para una exacta determinación de la deuda tributaria suponen la "complejidad especial" impuesta por la Ley para hacer lícita la ampliación del plazo. Tal es, a nuestro definitivo juicio, el caso que contemplamos. En el expediente enjuiciado por la sentencia que evocamos los datos que se exponían para justificar la ampliación eran los de que la sociedad tenía un volumen de operaciones en cada uno de los tres años inspeccionados del entorno de los veinte mil millones de pesetas, lo cual calificamos insuficiente, sin el aditamento de alguna otra particularidad, para justificar la "complejidad especial" exigida por la norma.

En el caso que ahora enjuicamos se agregan unos elementos fácticos que claramente exceden del manejo en el anteriormente citado: no estamos ante una sola sociedad, sino ante un Grupo Consolidado de tres y su volumen anual de operaciones alcanza a más de doscientos mil millones de pesetas en la actividad de distribución y comercialización de alimentos. Son estos datos -no mera reproducción formal de los textos normativos- los susceptibles de generar una convicción de complejidad especial en el examen de la documentación con trascendencia fiscal que no puede destruirse con la simple referencia a que la Administración "se limitó a consignar la cifra de ingresos". Las cifras son importantes y en ocasiones su enunciado es suficiente como para acreditar un cambio sustancial, ciertamente cualitativo, en la valoración de la cantidad y sus consecuencias en orden a su complejidad.

En contra se nos arguye por la entidad recurrente que con posterioridad, con cifras de negocio asaz más elevadas, la Inspección liquidó en solo ocho meses. Sin duda es un hecho relevante, pero sin fuerza bastante para hacer ineficaz nuestro argumento, a la vista de que no nos constan las circunstancias que determinaron que en el segundo caso se le hubiera hecho más fácil a la Inspección su labor, aunque no cabe ignorar el dato de que la experiencia de la primera quizás facilitase la agilidad de la segunda" (El subrayado es de este TEAC.)

La sentencia parcialmente reproducida es reiterada por las posteriores Sentencias de 25/05/2011 (Rec. de Casación 1360/2007) y 01/06/2011 (Rec. de Casación 855/2007).

Juzgando a la luz de lo anterior las circunstancias aquí concurrentes se impone confirmar la procedencia y motivación del Acuerdo de ampliación objeto de controversia. Y en cuanto a la afirmación del contribuyente de que ninguna referencia se hace en el Acuerdo de ampliación al concepto tributario que nos ocupa, únicamente remitirnos a lo que acerca del carácter unitario del procedimiento inspector se ha dicho en el F.J. anterior.

Dicho lo anterior no podemos dejar de señalar que constan en el expediente 8 peticiones de aplazamiento solicitadas por el propio contribuyente (Diligencias 4, 12, 17, 33, 51, 59, 61 y 62), y que éste acepta como dilación por ello un total de 115 días imputables al contribuyente (pág. 15 de su escrito de alegaciones) lo que denota la complejidad y dificultad de las actuaciones tal y como considera la STS de 22-12-2011 (rec. nº. 6688/2011) a tenor de la cual:

"Por lo pronto, es evidente que las resoluciones recurridas invocan circunstancias sobre la necesidad de ampliar las actuaciones que están recogidas en la ley (volumen de operaciones y pertenencia a un grupo de Sociedades).

Podrá discutirse si tales referencias son o no suficientes. Pero es evidente que se mencionan como causas justificativas de la ampliación circunstancias previstas legalmente (obsérvese que al hablar de la cuantía se añade otro dato más que no ha sido objeto de análisis, el de que el volumen de operaciones hace obligatoria la necesidad de censurar las cuentas).

Pero con independencia de lo anterior es indudable la complejidad de las actuaciones llevadas a cabo, -circunstancia que no necesariamente se conoce en los 6 primeros meses- como lo acreditan los siguientes hechos: El propio recurrente ha solicitado aplazamiento de las actuaciones en once ocasiones, lo que demuestra la complejidad y dificultad que, incluso para él, tenía el procedimiento. La resolución originaria tiene 168 páginas, la demanda 120 folios y los escritos de conclusiones y casación se mueven en parámetros similares. Ello sin tener en cuenta la variedad de los problemas analizados.

Asusta pensar la extensión que los citados actos y escritos pueden alcanzar cuando a juicio de la parte se produzca la complejidad que ahora se rechaza.

Es patente la complejidad de las cuestiones controvertidas, dada la amplitud y problemática de las regularizaciones practicadas como enseguida se verá, lo que justifica el acuerdo de ampliación y la necesidad de revocar la decisión adoptada por la Audiencia Nacional."

Y es que el propio contribuyente manifiesta en la página 25 de su escrito de alegaciones, para demostrar la aptitud no obstructiva del interesado pese a los aplazamientos solicitados y aportaciones parciales de documentación realizadas, que:

"...X es una entidad con volumen muy elevado de operaciones y, por tanto, con un volumen de trabajo muy significativo"

Por último, si bien ciertamente no constituye la razón del rechazo de la pretensión actora, sino todo lo anteriormente razonado, ha de advertirse como colofón que sorprende en este punto que, frente a la crítica que en esta vía hace ahora la actora acerca de la improcedencia de aquel Acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones, no hubiera formulado oposición alguna frente a aquella propuesta del actuario instructor. Comportamientos cuya falta de razonabilidad no han pasado desapercibidos para la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, que, en sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009), discutiéndose acerca de la procedencia del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, y, no habiéndose formulado por el contribuyente oposición alguna al referido Acuerdo ante la Inspección, se sostiene por aquella Sala que:

"Interesa poner de relieve, en primer término, que cuando el recurrente se le dio audiencia para que alegara lo que tuviera por conveniente sobre la procedencia de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no formuló alegación alguna contra esa ampliación, lo que parece indicar su conformidad con tal circunstancia. Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un

presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional. (El dicho del derecho inglés acerca de tener las manos limpias cuando se invoca la equidad es perfectamente aplicable al caso). No parece ser leal la postura de quien preguntado sobre la procedencia de un acto de evidente trascendencia en el procedimiento, no manifiesta, al menos, reservas sobre su validez, para luego, en vía jurisdiccional, sostener que aquello sobre lo que fue preguntado en el procedimiento administrativo es, nada menos, que una causa de anulación del procedimiento.

Por eso, no parece razonable aceptar una alegación contra la ampliación del procedimiento cuando al recurrente se le ofreció la ocasión de hacerlo, y nada alegó contra dicha ampliación" (el subrayado es de este Tribunal).

Y semejantes consideraciones vierte el Alto Tribunal en la sentencia de 12 de julio de 2012 (rec. nº. 2825/2010), manifestando:

"Desde otra perspectiva, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no solo aparece suficientemente justificado, sino que tuvo lugar sin contradicción alguna de la parte interesada, que ni siquiera formuló alegaciones en el trámite conferido al efecto, lo que priva de fundamento al motivo de impugnación examinado que debe ser desestimado, al haber concluido tales actuaciones en el plazo de veinticuatro meses previsto.

(...)

Será, pues, su falta de oposición otra de las razones desestimatorias del motivo impugnatorio de la recurrente, pues es relevante el momento en que planteó su impugnación de la ampliación inspectora, que no se produjo cuando se le dio traslado para alegaciones sino que, por primera vez, la planteó ante el TEAC, en vía de revisión de la actuación inspectora, dando lugar a la aplicación de la doctrina de la Sentencia de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 8980/2004), que viene a sentar el siguiente criterio (...).

Deben por tanto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Quinto.

Continúa el contribuyente alegando el impropio cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque, en primer lugar, el contribuyente ha tenido una actitud de colaboración con la Inspección, en absoluto obstructiva como lo demuestra el hecho de que no haya sido sancionada por obstrucción.

Respecto del cómputo de duración de las actuaciones habrá que indicar que dispone el artículo 104.2 de la LGT que:

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

Especificándose en el artículo 102.2 del RGGI que:

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

Y disponiéndose en el artículo 104 del referido RGGI, por lo que aquí interesa:

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

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria..."

Pues bien, vista la normativa anterior, y por lo que se refiere a la falta de actitud obstructiva del contribuyente, como ya ha tenido ocasión de decir este Tribunal en numerosas ocasiones anteriores (v.gr. Rs de 25-06-2012, RG 1611/10 y 21-03-2013, RG 3520/10), por citar algunas de las más recientes::

"Es de advertir, como ya expresa la liquidación, que para la consideración de un retraso o dilación como imputable al contribuyente no es necesario que concurra en éste una voluntad maliciosa u obstructiva,

pues ésta sería una circunstancia que en su caso podría apreciarse a efectos sancionadores, que no es de lo que se trata aquí".

Criterio que también mantiene el Tribunal Supremo en sentencias tales como la de 24-01-2011 (rec. nº. 485/2007, citada por otras posteriores como la de 19-04-2012, (Rec. nº. 541/2011), en la que afirma que:

<<...la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información>>.

O la de 02-04-2012 (rec. nº. 6089/2008) en la que se dice:

<<"Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado">>.

Alega adicionalmente que la extensión de la duración del procedimiento inspector no se ha debido tanto a la falta de colaboración del interesado sino más propiamente por laxitud de la propia Inspección, alegación que no se entiende cuando nos encontramos ante un procedimiento que ha tenido una duración total de 850 días y en el que se han incoado 62 diligencias, esto es, una media de una diligencia por cada 13,7 días naturales.

Deben por tanto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Sexto.

Continúa el contribuyente alegando el improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no han impedido que la Inspección continúe trabajando.

Pues bien, dispone al efecto el artículo 102.7 del RGGI que:

"Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse"

Precepto éste que encuentra su antecedente en el art. 31.bis.4 (red. RD 136/2000) del RD 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) y sobre el que se han pronunciado sentencias del Tribunal Supremo tales como de 24-01-2011 (rec. nº. 485/2007), citada por otras posteriores como la de 19-04-2012, (Rec. nº. 541/2011), anteriormente ya referenciadas y que, por lo que aquí interesa, afirman en cuanto a las dilaciones que:

"Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.(...) Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado."

Y lo hace esta última con transcripción parcial de distintos precedentes del TS entre los que destacamos la STS de 28-01-2011 (RJ 2011/510) que dice también:

"el propósito del legislador de establecer a partir de la Ley 1/98 (RCL 1998, 545) un plazo máximo de duración del procedimiento inspector de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce meses si concurrían las circunstancias que se señalaban, esta Sala, dada la finalidad de la reforma, no comparte el automatismo que aprecia la Sala de instancia, en la consideración de la dilación imputable al contribuyente, no obstante los términos literales en que se expresa el art. 31.bis 2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) ...

... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación validamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

Así, la continuación de actuaciones que predica el artículo 102.7 del RGGI debe entenderse como manifestación de los principios de eficacia, eficiencia y celeridad que han de presidir el actuar administrativo, pero nada más. Esto es, no cabe computar dilación en forma objetiva, es decir, en todo caso de retraso en la aportación de la documentación requerida si dicho retraso no ha impedido el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, en el caso que nos ocupa es claro que se ha producido dicho impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras pues, tal y como se desprende del análisis del expediente y se dice en el Acuerdo de liquidación, que sintetiza lo expuesto por el actuario en el Informe:

<<AS&IACUTE;, las y la por retraso generalizado cuya causa - dificultad, imposibilidad, falta de diligencia o intencionalidad - no se enjuicia.

Si bien estos retrasos, aisladamente considerados, no permitirían concluir la imposibilidad para la Inspección de continuar la comprobación, la falta de aportación simultánea de varias solicitudes ha producido una dificultad considerable para que la Inspección pudiera realizar su tarea, y obligado a la misma a realizar un trabajo mucho más extenso del que hubiera requerido de haber podido disponer en tiempo de la información completa solicitada, suponiendo retrasos en el procedimiento que deben considerarse dilaciones no imputables a la Administración tributaria.

Y todo ello, pese a continuar actuando en cumplimiento de su deber. Pero el que la inspección continúe actuando no significa que, si no tienen los datos necesarios, no vea entorpecida, dilatada, su actuación, en tanto no los obtenga.

Así, en algunos casos, solo después de haber realizado laboriosas comprobaciones la Inspección ha podido llegar a la conclusión de que la información aportada por la entidad no era correcta. Por ejemplo, tras detectar la Inspección la existencia de facturas que no estaban en los registros de IVA entregados, descubrió que estos no se habían entregado correctamente, o tras algunas comprobaciones sobre afirmaciones de la entidad relativas a datos de los Presupuestos de Marketing, concluyó que solo se habían aportado estos parcialmente, faltando las modificaciones sobre el presupuesto inicial.

Aunque la normativa aplicable no abre ninguna posibilidad al cómputo o no de estas dilaciones no imputables a la Administración, estableciendo únicamente el mandato de que no se computen, la Inspección ha hecho un esfuerzo para diferenciar los retrasos en el cumplimiento de sus requerimientos que, efectivamente, han obstaculizado el desempeño de sus labores de comprobación, de aquellos de menor entidad>>.

Pues bien, como se ha dicho, del análisis del expediente y, principalmente, del análisis que hace el Informe inspector al respecto, se desprende que, efectivamente, ha habido un retraso generalizado en la aportación de la documentación requerida, solapándose unas dilaciones con otras y coincidiendo en el tiempo diversas dilaciones entre sí por lo que, a juicio de este Tribunal, es claro que en el caso que nos ocupa se ha producido distorsión en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras que justifican, al margen de las dilaciones concretas discutidas por el interesado y que serán analizadas con posterioridad, la calificación como de dilaciones computables a efectos de la determinación jurídica de la duración del procedimiento inspector realizada por la Inspección.

Séptimo.

Continúa el contribuyente alegando el improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque en ocasiones no se ha concedido al interesado el plazo mínimo de 10 días que establece el art. 171 del RGGI, y, en general, que los plazos concedidos eran claramente insuficientes dado el volumen de lo requerido, infringiéndose con ello el principio de proporcionalidad.

Pues bien, dispone el referido artículo 171 del RGGI:

"1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

- a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.
 - b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
 - c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.
 - d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
 - e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.
- (...)

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración".

De donde se desprende que no en todo caso ha de conceder la Inspección los 10 días pretendidos por el contribuyente, sino que habrá que estar al tipo de información o documento requerido y, como ocurre muchas veces en el caso que nos ocupa, de si dicho plazo, en caso de ser necesario, se otorgó ya al realizar el primer requerimiento de la información o requerimiento que se reitera, ya de aportación inicial, ya de complementación de lo aportado por ser ello incompleto, de forma tal que, analizado el expediente, ningún vicio se aprecia en la actuación inspectora al respecto.

Y en cuanto a la violación del principio de proporcionalidad que dice el alegante producido, tiene dicho este Tribunal, en resoluciones tales como la de 07-09-2011 (RG 2814/07), que a su vez remite a la de 15-06-2011 (RG 729/10):

<< su obstáculo constante Tribunal, este opinión sido, ocupa casos y, achacable es no aportación, celeridad actividad, relativa conservación grado menor mayor comprobar, actividad>

Tal y como afirma la Resolución de 15/06/2011 (R.G. 729/10), "Esto es, la obligación de conceder un plazo (mínimo de 10 días) se hace depender de que la documentación requerida deba estar o no a disposición de la Inspección y no en función de la cantidad de documentación requerida. La introducción de un principio de "proporcionalidad de plazo" a conceder en función del volumen de lo requerido o dificultad en su obtención sin existencia de graduación legal alguna al respecto introduciría en el tema relativo al cómputo de la duración del procedimiento (cómputo que, como tal, ha de realizarse en términos de exactitud) un elemento de subjetividad que iría en contra de la seguridad jurídica lo cual, entendemos, no puede ser la voluntad del legislador, sin que ello pueda llevar a pedir "imposibles" al contribuyente, esto es, a actitudes abusivas por parte de la Administración "

No obstante lo dicho, este tribunal aprecia que, si de realizar un juicio global se trata, el resultado del mismo acredita sobradamente que la actuación administrativa se ha desarrollado con la celeridad y diligencia debidas, debiéndose a circunstancias ajenas a ella lo prolongado del tiempo total empleado. En esta caso es razonable la duración dada la complejidad y la continua, y diligente, actividad administrativa, con más de 70 visitas y multitud de requerimientos de información>>.

Circunstancias de hecho plenamente asimilables al caso que nos ocupa, en el que se han incoado 62 diligencias mostrando un claro interés de la Inspección en obtener la deseada celeridad del procedimiento.

Todo ello, como ya se dijo por este TEAC en resoluciones tales como la de 21-03-2013 (RG 2234/11), sin perjuicio de la posibilidad de considerar anulable la dilación imputada por ausencia de aportación total y completa de un volumen de información y/o documentación cuyo volumen o dificultad de obtención, objetivamente considerados, en relación al plazo concedido, encubra un "fraude procesal" (esto es, una forma encubierta y malintencionada de obtener "de facto" una dilatación de la duración del procedimiento contraria a la finalidad de las normas, en terminología de la Audiencia Nacional). Pero en el caso que nos ocupa, atendiendo a las circunstancias fácticas del caso y poniéndolo en relación con el deber de colaboración del contribuyente en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, ningún "fraude procesal" se observa en el actuar de la Inspección que, en todo momento, ha tenido una dedicación acorde con los principios de eficacia y eficiencia que deben presidir su actuar.

Octavo.

Continúa el contribuyente alegando el improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque la Inspección no le ha hecho la "advertencia" de las consecuencias

de forma individualizada en cada incumplimiento.

En el caso que nos ocupa es claro que tanto en la Comunicación de inicio de las actuaciones como en diversas Diligencias se le informó al contribuyente de que la no comparecencia, la solicitud de aplazamiento para comparecer, y la no aportación o aportación incompleta de la documentación y/o información requerida podría ser considerado como dilación no imputable a la Administración, si bien, cierto es, que no se hizo así individualizadamente respecto de cada solicitud, requerimiento o incumplimiento.

Pues bien, respecto de esta cuestión baste transcribir el criterio del Tribunal Supremo al respecto expuesto en las sentencias siguientes:

STS de 13-12-2011 (rec. nº. 127/2008), F.J. tercero:

"Por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545) el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo -no de caducidad, según reiterada jurisprudencia contraria al criterio que guió a la Sala de instancia- para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta".

- STS de 19-04-2012 (rec. nº. 541/2011), F.J. octavo:

"Por tanto, hemos de concluir que, habiendo sido informado el interesado, en la comunicación de inicio del expediente, de las consecuencias del retraso o la falta de aportación de la documentación en el cómputo de duración de las actuaciones inspectoras, así como en las primeras diligencias en las que se solicitaba una serie de documentación que nunca fue aportada; y haciéndose constar en la mayoría de las diligencias, que no se aportaba la documentación solicitada, así como la negativa expresa del representante del recurrente a esa aportación, ha de confirmarse el criterio de la inspección al excluir del cómputo el periodo de 1.026 de dilaciones imputables al interesado.

El hecho de que en alguna de las diligencias no se hiciera constar expresamente que no se aportaba la documentación requerida no impide que la dilación pueda imputarse al interesado, cuando como se ha dicho, en todo momento era consciente de su obligación de aportar la misma y de las consecuencias que su incumplimiento producía en orden al cómputo del plazo, y no obstante, se negó reiteradamente a cumplir con esa obligación"

Criterio que ha sido también expuesto por este Tribunal en resoluciones tales como las de 28-02-2013 (RG 792/11) t 21-03-2013 (RG 3520/10), por citar algunas de las más frecuentes.

Debe desestimarse por tanto la alegación actora al respecto.

Noveno.

Continúa el contribuyente alegando el improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque hasta la fecha del acta no se comunicó al interesado el cómputo de dilaciones que estaba realizando la Inspección.

Pues bien, al respecto únicamente habrá que indicar que no existe obligación concreta de informar periódicamente de oficio al interesado del cómputo de las dilaciones acaecidas a lo largo del procedimiento Inspector que la Inspección considere como no imputables a la Administración, y sin que dicha ausencia de información periódica de oficio suponga vulneración de lo dispuesto en el artículo 34.e) de la LGT ("Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte") máxime cuando el artículo 102.6 del RGGI dispone:

"El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente"

Así las cosas, deberá desestimarse la pretensión actora al respecto.

Décimo.

Continúa el contribuyente alegando el improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación por irrelevancia de parte de la documentación requerida respecto de la liquidación en su caso a realizar y, en ocasiones, requerimiento tardío de que una determinada documentación en su día aportada era incompleta.

Pues bien, en relación con la primera cuestión planteada cabe señalar que el citado artículo 104 del RGGI no subordina la imputación al contribuyente de la dilación a que a la documentación aportada le sea concedido finalmente mayor o menor valor probatorio respecto de aquello para lo que se solicitó. Ya se ha dicho por parte de este Tribunal que corresponde a la Inspección, y no al obligado tributario, juzgar acerca de la conveniencia de solicitar una determinada documentación o no. Así en resoluciones tales como las de 28-02-2013 (RG 792/11) y 21-03-2013 (RG 2134/10), por citar algunas de las más recientes. Y así lo entiende también el Tribunal Supremo en su sentencia de 29-07-2000, que recogemos en nuestra Rs. de 30-05-2012 (RG 5347/10), en la que decimos:

<<...ya se ha pronunciado reiteradamente nuestra jurisprudencia, y así, el Tribunal Supremo señala en su Sentencia de 29 de julio de 2000, que:

"La información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales".

En la misma Sentencia nuestro Tribunal Supremo señala que para justificar y entender cumplido el requisito de que la información solicitada tenga trascendencia tributaria basta con que dicha utilidad sea potencial, indirecta o hipotética. Lo que interesa, lo que ha de exigirse a la Administración, es que se trate de datos que en sí mismos contengan una trascendencia tributaria potencial (así, Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2007 y 19 de febrero de 2007), lo que podrá ocurrir siempre y cuando se trate de datos económicos, patrimoniales y, por otra parte, que su petición no esté vedada por una norma legal que impida la entrega del dato o datos solicitados>>

Y en relación con la segunda señalar que es criterio de este Tribunal, expuesto en resoluciones tales como las de 15-09-2010 (RG 1215/09) y 13-10-2010 (RG 6407/08), que si un sujeto pasivo aporta una documentación en la fecha en que es requerido y se deja constancia de dicha aportación en Diligencia, dicha "constancia" no impedirá que se le impute dilación al SP en el caso de que la Inspección, tras un examen más detallado de lo aportado o por el transcurso de las actuaciones, constate que lo aportado tiene deficiencias o está incompleto, le requiera su complementación y se impute como dilación no imputable a la Administración del periodo de tiempo que media entre la fecha en que debió aportar de forma completa lo requerido y la fecha en que, finalmente, ultimó dicha aportación. Y así se desprende del tenor literal de lo dispuesto en el artículo 104.a) del RGGI cuando dice:

<>

Undécimo.

Finalmente indicar que el interesado discrepa respecto de la concreta imputación de determinadas dilaciones (v.gr. las dilaciones nº. 36 y 54) las cuales se ven solapadas por otras confirmadas con lo dicho en los F.J. anteriores y que, por tanto, en modo alguno llevarían a considerar excedido el plazo de duración máxima de las actuaciones. Sin perjuicio de lo anterior es de hacer notar que respecto de las referidas dilaciones que ahora nos ocupan el interesado alega "escasez" del tiempo concedido por la Inspección para la aportación de lo requerido por la misma, cuestión ésta a la que ya se ha dado respuesta con lo dicho en el F.J. Séptimo de la presente resolución.

Duodécimo.

En cuanto a la liquidación practicada comienza el contribuyente oponiéndose a la misma sobre la base de considerar improcedente la calificación jurídica del "Contrato de ..." suscrito por X, entendiendo el contribuyente que de modo alguno el mismo contiene una cesión retribuida de uso de marca.

Tal y como hace la Inspección y el contribuyente, a efectos de no introducir confusión en el tema, nos referiremos sólo al Contrato de ... suscrito por X y ABCD C... haciendo extensible lo en él dispuesto al suscrito por X y W.

Hemos de comenzar señalando que, tal y como afirma el interesado, el art. 1281 del Cciv. dispone que:

"Si los términos de un contrato son claros y no deja lugar sobre la intención de los contratantes se estará al sentido literal de sus cláusulas"

y que en el contrato suscrito por X se dice textualmente que (Cláusula IV):

<<14. El Embotellador reconoce la validez de las Marcas y de la Titularidad de ABCD C... sobre las mismas.

15. Nada de lo previsto en este Contrato concede al Embotellador derecho o participación alguna en las Marcas o en el fondo de comercio vinculado a las mismas, ni sobre las etiquetas, diseños, envases y demás representaciones visuales de los mismos o que se usen en relación con ellos. Las partes acuerdan y convienen en que al Embotellador se le extiende en virtud de este Contrato un mero permiso temporal sin derecho o participación alguna ni pago de honorarios o cánones, de uso de dichas Marcas, etiquetas, diseños, envases y demás representaciones visuales de los mismos, a los solos efectos de la elaboración, envasado, distribución y venta de las Bebidas en los Envases Autorizados....>>

Pues bien, no obstante la gratuidad predicada en el referido Contrato por el "mero permiso temporal" de las marcas, no es menos cierto que el artículo 13 ("Calificación") de la LGT dispone que:

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez",

El principio de calificación consiste en determinar la auténtica esencia para el Derecho Tributario de un hecho o negocio jurídico y, como dice el Tribunal Supremo, "la calificación de los contratos [a los que se refería el caso], ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquellos" (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 1ª, de 28 de mayo de 1990, citada por Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 25 de junio de 2008). O, como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 2011 (Recurso de Casación núm. 1451/2006):

"...Como es sabido, la calificación consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias; en otras palabras, consiste en fijar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma.

El artículo 25.1 de la LGT 230/1963,..... el precepto tenía (y tiene en su formulación actual por la LGT 58/2003) toda la lógica en cuanto pretende garantizar la aplicación del gravamen que corresponde a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos de la realidad, que se califican según su verdadera naturaleza o sustancia. El atender a la "verdadera naturaleza jurídica" del acto o negocio realizado permite un gravamen ajustado a la voluntad de la Ley, cuyo tipo normativo se ha intentado eludir mediante la manipulación de la forma externa o denominación del acto o negocio y, por tanto, un gravamen adecuado a la capacidad económica que se deseaba someter a imposición.

.....

El criterio de la calificación en la corrección de conductas en fraude de ley resulta especialmente útil a la Administración tributaria ya que no precisa entonces de un expediente especial porque la calificación constituye una de las potestades de la Administración en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación; así lo reconoce expresamente la LGT 58/2003 en su artículo 115.2 .

Siempre que la calificación se conciba como operación estrictamente jurídica, realizada mediante el empleo de criterios igualmente jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienen los hechos que se presentan en la realidad, que es como se ha actuado en este caso por la Administración tributaria, no puede decirse, en verdad, que el mecanismo de la calificación utilizado en este caso para corregir la elusión fiscal no se haya mantenido dentro de sus justos límites..." (FJ Sexto).

Esto es, habrá que estar a la verdadera naturaleza jurídica del hecho a los efectos de determinar la calificación jurídica correcta que debe darse al contenido de dicho contrato al margen de lo literalmente expresado por el mismo y del nombre que le hayan dado las partes (el reclamante insiste en que no estamos ante un contrato de franquicia), y si el resto de circunstancias concurrentes confirman o no la gratuidad predicada. No encontrando lógico la Inspección que el interesado no pague nada por la cesión del uso de la marca ABCD (...y que algunas Agencias ..., ..., ... cuantifican en ... millones de dólares) y pague por los "concentrados" unos precios elevadísimos en relación a su coste objetivo.

Por otro lado, si bien el interesado insiste en el hecho de que es una empresa totalmente independiente respecto de sus proveedores, en el sentido de no poder calificarse como de "empresa asociada" o vinculada, hay que indicar que la regularización practicada para nada se basa en el artículo 9 ("Empresas asociadas") de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) ni en el artículo 16

("Operaciones vinculadas") del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004 - TRLIS), sino que se apoya "ad initio" en el artículo 12.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (RDLeg. 5/2004 - TRLIRNR) que contiene una presunción de onerosidad en los términos siguientes:

<>.

Decimo-tercero.

Dicho lo anterior, y ciñéndonos ya a lo que es en sí la cesión de uso de marca que nos ocupa, habrá que comenzar señalando que la Ley 17/2001, de Marcas, define las mismas en su artículo 4 del modo siguiente:

"1. Se entiende por marca todo signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de los de otras.

2. Tales signos podrán, en particular, ser:

- a) Las palabras o combinaciones de palabras (...)
- b) Las imágenes, figuras, símbolos y dibujos.

(...)"

En cuanto a la adquisición del derecho de propiedad de la marca dispone el artículo 2.1 de dicha Ley:

"El derecho de propiedad sobre la marca y el nombre comercial se adquiere por el registro válidamente efectuado de conformidad con las disposiciones de la presente Ley".

En cuanto a los derechos que otorga el registro de la marca a su titular dispone el artículo 34 de la misma Ley:

"1. El registro de la marca confiere a su titular el derecho exclusivo a utilizarla en el tráfico económico.

2. El titular de la marca registrada podrá prohibir que los terceros, sin su consentimiento, utilicen en el tráfico económico:

- a) Cualquier signo idéntico a la marca para productos o servicios idénticos a aquéllos para los que la marca esté registrada.
- b) Cualquier signo que por ser idéntico o semejante a la marca y por ser idénticos o similares los productos o servicios implique un riesgo de confusión del público; el riesgo de confusión incluye el riesgo de asociación entre el signo y la marca.
- c) Cualquier signo idéntico o semejante para productos o servicios que no sean similares a aquéllos para los que esté registrada la marca, cuando ésta sea notoria o renombrada en España y con la utilización del signo realizada sin justa causa se pueda indicar una conexión entre dichos bienes o servicios y el titular de la marca o, en general, cuando ese uso pueda implicar un aprovechamiento indebido o un menoscabo del carácter distintivo o de la notoriedad o renombre de dicha marca registrada".

A tenor de lo dispuesto en el artículo 31 de dicha Ley "El registro de una marca se otorga por diez años..." siendo renovable indefinidamente por periodos de 10 años (art. 32).

Por otra parte, el artículo 39 de la referida Ley impone la obligación de usar la marca en los términos siguientes:

"1. Si en el plazo de cinco años (...) la marca no hubiera sido objeto de un uso efectivo y real en España para los productos o servicios para los cuales esté registrada, (...), la marca quedará sometida a las sanciones previstas en la presente Ley, a menos que existan causas justificativas de la falta de uso.

(...)

3. La marca se reputará usada por su titular cuando sea utilizada por un tercero con su consentimiento".

Señalando al respecto el artículo 55 de la misma Ley que:

"Se declarará la caducidad de la marca y se procederá a cancelar el registro:

(...)

c) Cuando no hubiera sido usada conforme al artículo 39 de esta Ley".

Pues bien, aplicando todo lo anterior al caso que nos ocupa no cabe duda que ABCD C... es el titular de las marcas y que las mismas no han caducado, habiendo sido por tanto usadas en España por terceros (las empresas embotelladoras entre las que se encuentra X) con su consentimiento (tal y como permite el art. 39.3 anteriormente transcrito) expresado en el "Contrato de ..." en el que, como hemos visto, el titular cede temporalmente el uso de las marcas al embotellador a los "efectos de elaboración, envasado, distribución y venta de las Bebidas".

El problema siguiente a solucionar es si cabe entender que tal cesión es gratuita o no.

Decimo-cuarto.

Y para resolver dicha cuestión hay que dejar claro ya desde el principio que si bien los "concentrados" tienen un determinado valor económico, y también lo tienen las bebidas con ellos elaboradas, no cabe duda que dichas bebidas, comercializadas bajo una determinada marca de prestigio, tienen un mayor valor.

Y es precisamente por dicho valor añadido que incorpora la marca y que permite la obtención de mayores ingresos que los que se derivarían de la venta del producto sin la misma (o con otra de menor difusión o prestigio) el que justifica que se incurra en cuantiosos gastos de marketing destinados a mantener y/o aumentar el valor de dicha marca (que no de los productos en sí comercializados bajo la misma tal y como analizaremos específicamente en un F.J. posterior).

Por otro lado hemos de hacer hincapié en el hecho de que, a tenor de la propia literalidad del "Contrato de ...", ABCD C... no autoriza pura y simplemente la elaboración y comercialización de bebidas derivadas de los "concentrados" que ella suministra, sino que autoriza a "preparar, empaquetar, distribuir y vender bebidas bajo las marcas" (pág. 2).

Y siendo la relación económica mantenida entre X y ABCD C... el de la adquisición onerosa por la primera de "concentrados" a la segunda, cabe preguntarse si el precio pagado por los concentrados responde sólo a la adquisición de los mismos o encubre también una retribución por la cesión de uso de la marca con la que X va a comercializar las bebidas elaboradas con dichos "concentrados", pues, tal y como hemos dicho anteriormente, no es irrelevante la comercialización de un producto bajo una u otra marca.

Y a estos efectos es interesante traer a colación, aunque nos encontremos entre sociedades no vinculadas, lo dispuesto en el apartado 6.17 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales de la OCDE a tenor del cual:

"La remuneración por la utilización de un activo intangible (como son las marcas) puede incluirse en el precio facturado por la venta de mercancías (...) El precio de transferencia puede ser un precio global que, por ejemplo, abarque simultáneamente mercancías y activos intangibles, en cuyo caso, en función de los hechos y circunstancias, el comprador no tendrá necesariamente que efectuar un pago adicional en concepto de cánones (...) Será necesario desagregar este tipo de precios globales para calcular el importe de un canon de plena competencia en los países que establezcan la retención en la fuente para los cánones."

Y también el Modelo de CDI de la OCDE el cual, en el apartado 11.6 de los Comentarios al artículo 12 (Cánones) dice:

"En el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter a cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda" [1]

Llegados a este punto es de hacer notar que X realiza un uso continuo de las marcas, comercializando con ellas los productos que elabora no siendo en absoluto desdeñable el beneficio obtenido por comercializar dichos productos con las referidas marcas dada la difusión y prestigio de las mismas. Y realiza dicho uso continuo en virtud de la cesión que de las mismas le ha hecho ABCD C..., jugando por tanto la presunción de onerosidad contenida en el artículo 12.2 del TRLIRNR anteriormente transcrito.

Y a los efectos de analizar sin la presunción contenida en dicho precepto se convierte o no en certeza hemos de analizar si el precio pagado por X por la adquisición de los concentrados responde sólo a ello, esto es, es un precio que sería pactado entre partes independientes por la adquisición de dichos

concentrados sin adquirir adicionalmente intangible alguno. Y teniendo en cuenta los antecedentes de que dispone la Inspección (el coste de los concentrados del Producto ABCD hasta 1987 según actuaciones realizadas respecto de la entidad ABCD ESPAÑA y Estudios de mercado de bebidas ... elaborados por la entidad P), así como la información obtenida de otras empresas dedicadas a la fabricación de otras bebidas similares pero de "marca blanca", llega a la conclusión de que no (sin perjuicio de los reparos que respecto de esto último pondremos de manifiesto en el F.J. 21º de la presente resolución).

Nos encontramos por tanto ante un contrato que reúne las características de un contrato de distribución, tal y como afirma el interesado, pero ello no es obstáculo para que contenga, además, la cesión de uso de marca (retribuida a juicio de la Inspección según se lo dicho anteriormente y a cuya cuantificación nos referiremos más adelante), aunque limitada, y así parece reconocerlo el propio interesado en sus alegaciones (pág. 100) cuando dice:

<<...el permiso para el uso de las marcas se circunscribe, según la liberalidad del Contrato de ... "a los solos efectos de la elaboración, envasado, distribución y venta de las Bebidas en los Envases Autorizados">>

El propio contribuyente parece reconocer que dentro del denominado "Contrato de ..." se contiene tanto un contrato de distribución como uno de cesión de uso de marca cuando dice en la pág. 127 de su escrito de alegaciones

"En efecto, dicha autorización de uso se presenta como necesaria para poder realizar la actividad de envasado y distribución objeto del contrato, sin que sea posible para X llevar a cabo sus obligaciones en el marco del contrato si no dispusiera de dicha autorización de uso de la marca. Si X no dispusiera del derecho de uso de la marca, no podría envasar ni etiquetar el producto como le exige por parte de su mandante (Z), ni podría distribuirlo bajo dicha marca, de acuerdo con los términos del contrato"

Y si bien dicha "autorización de uso" de marca que reconoce el contribuyente se califica por éste como obligación y no como derecho del mismo, pareciendo querer llegar a la conclusión de que sólo si fuera un derecho sería generador de canon, a juicio de este Tribunal ambos aspectos (obligación y derecho) no son excluyentes sino complementarios: X adquiere el derecho de uso de la marca y la obligación de utilizar la misma respecto de los productos (las bebidas) por ella elaboradas con los "concentrados" adquiridos al Grupo ABCD. Y sin que a ello se oponga la existencia de límites y/o condiciones. Límites y/o condiciones que, por otra parte, resultan inherentes a todo contrato de cesión de derechos, que nunca es absoluta. En el presente caso dichos límites serían que X no puede usar la marca para identificar otros productos no elaborados con los "concentrados" comprados al Grupo ABCD y que tampoco puede identificar bajo otra marca a los productos elaborados con dichos "concentrados". Cosas ambas lógicas pues el titular de la marca lo sigue siendo (únicamente cede su uso en un determinado ámbito temporal y territorial) y debe proteger mediante las cautelas indicadas (antes denominadas límites y/o condiciones) el prestigio de la misma.

Por otro lado, y en contra de lo alegado (pág. 129 del escrito de alegaciones), el derecho a usar la marca no es algo meramente "instrumental" sino algo "sustancial" a los contratos suscritos entre las partes en el sentido de que al proveedor le interesa vender sus concentrados y a X comercializar los productos que elabora con tales concentrados bajo unas determinadas marcas (ABCD o M8), de especial difusión y prestigio en el mercado y cuyo uso le supone un volumen de ventas notablemente superior al que obtendría de comercializar los productos bajo una denominación propia de X sin dicha difusión y prestigio en el mercado. La importancia de la marca es tal (y más las que ahora nos ocupan) que difícilmente podría entenderse a juicio de la Inspección una cesión de uso puramente "instrumental" de la misma, y mucho menos gratuita, como defiende el reclamante. Circunstancia ésta que la Inspección apoya en el Informe de Valoración realizado y que otorga a la cesión de la marca unos porcentajes, a modo de ejemplo, del 61,17% del precio del concentrado en el caso de ABCD-1 y del 46,18% en el caso de ABCD-2.

Decimo-quinto.

Es también relevante para la Inspección a los efectos que nos ocupan el hecho de que el Grupo ABCD además de suministrar los "concentrados" y realizar "el control de calidad de las bebidas", contribuye aproximadamente al 50% en los gastos de publicidad que según el "Contrato de ..." ha de realizar X (según el "Presupuesto de Marketing" previamente aprobado por ABCD C.... Gastos de marketing que no van referidos al producto sino a la marca. Queda refrendado lo anterior en:

a) Diligencia nº. 49, Anexo I.- En relación a los importantes descuentos concedidos por X a N y M el ahora reclamante manifestó:

"Es práctica habitual en la organización GRUPO ABCD el no efectuar una publicidad destinada a la ponderación del producto que se desea vender, solo se hace publicidad de la marca, intentando relacionar el consumo de la misma con estados que se consideran deseables y que son escasos, como la felicidad"

b) Diligencia nº. 5, Anexo II.- Respuesta a requerimiento de información formulado a L (entidad del Grupo ABCD que gestiona los gastos de marketing):

"Esta parte está en condiciones de asegurar que ni un solo anuncio de ABCD o de los productos englobados en su esfera de distribución, es objeto de una publicidad destinada a la ponderación del mismo, sólo se hace publicidad de la marca, intentando relacionar la misma con estados de ...

(...)

Hoy la publicidad se dirige a poner en valor la marca y potenciar de manera legítima el hábito del consumo de la misma estableciendo una relación de ... y haciendo uso de los recursos que se consideren oportunos..."

Así las cosas, queda claro que la promoción de la marca ABCD en España (no de los productos en sí, que es lo que se elabora con los "concentrados" adquiridos por X) genera gastos al titular de la misma[2] (Grupo ABCD y, en concreto, ABCD C...) poniendo de manifiesto la inspección al respecto que "no parece razonable pensar que las marcas ABCD en España sólo generen gastos y ningún ingreso" (...) "Desde una perspectiva estrictamente económica carece de toda racionalidad la actuación del grupo ABCD, asumiendo tal importe de gastos para hacer conocer la marca al consumidor sin que esta actuación genere ningún ingreso de la marca en España". Lo que es un dato adicional tenido en cuenta por la Inspección a efectos de confirmar la racionalidad de que la cesión de uso de la marca no sea gratuito sino que el Grupo ABCD obtenga ingresos de la misma.

Decimo-sexto.

Y conviene traer también aquí a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 30-09-2009 (rec. nº. 187/2007) que confirma la resolución de este TEAC de 02-03-2007 (RG 1693/04), y cuyos precedentes fácticos y conclusiones jurídicas consideramos asimilables a las del caso que nos ocupan.

"La Sala, dados los datos expuestos y el contenido de los términos de los contratos parcialmente transcritos, considera acertado el criterio de la resolución impugnada que, a su vez, asume en su integridad el criterio de la Inspección, consistente en que estamos en presencia de contratos mixtos y complejos, pues contienen un conjunto de prestaciones, que se agrupan en el precio percibido por la venta de extractos, entre las que se encuentra incluida la retribución de su actividad principal por la cesión de su propiedad industrial, de tal forma que la entidad recurrente no facturó su propiedad industrial como tal, sino formando parte del precio de venta de los extractos que son necesarios para obtener los productos finales y que, en los referidos contratos, los franquiciados se obligan a adquirir a la recurrente, siendo este el esquema al que respondió la explotación de las marcas y otros derechos de propiedad industrial en las Islas Canarias durante todo el periodo a que se extendieron las actuaciones inspectoras, salvo para el producto agua de soda ... y en el resto de España desde octubre de 2000, salvo para los tres productos que se mencionan.

(...)

Comparte, asimismo, la Sala la declaración realizada en la resolución que se revisa, consistente en que desde el punto de vista fiscal para determinar la naturaleza jurídica de los contratos controvertidos, procede recurrir al artículo 28-2 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que dispone que "El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados se hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"; es decir, que la calificación de los hechos reales para exigir el tributo debe hacerse desde la norma tributaria y, por tanto, que dicha calificación puede ser diferente de la que se derive de cualquier otra norma; precepto que ha de ponerse en relación con el artículo 1.282 del Código Civil, que establece: "Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato". Por otro lado, conviene precisar que, si bien en el ámbito de nuestro ordenamiento jurídico rige el principio de libertad de contratación de las partes, y dicho principio no puede ser menoscabado por la Administración, sin embargo, el uso de formas jurídicas diversas al amparo del citado principio no puede, ni debe, modificar las consecuencias tributarias que procedan, derivadas de la propia naturaleza del presupuesto de hecho que genera el nacimiento de la obligación tributaria.

Poco más se puede añadir a lo ya expuesto y a lo declarado en la resolución impugnada, siendo procedente señalar que, en definitiva, se trata de hacer prevalecer la especialidad contemplada en el artículo 12 del Convenio, "cánones", frente a la cláusula general contenida en el art. 7 "beneficios empresariales"; y esa excepcionalidad viene determinada por la "cesión de uso" de su propiedad industrial.

La conclusión expuesta no puede verse obstada por la pretensión de la parte, formulada en forma subsidiaria, de que caso de que se estime que la contraprestación controvertida retribuye, en parte, la cesión de uso de intangibles, la misma debe calificarse como renta empresarial en virtud de la regla de la accesividad mencionada en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE "por ser dicha prestación accesoria del suministro de extractos y concentrados", pues tal y como se ha expuesto en esta resolución la "accesividad" pretendida pugna con la propia declaración efectuada por el representante de la sociedad en el curso de las actuaciones inspectoras, relativa a que la actividad principal de la entidad es la explotación de las marcas y otros derechos de propiedad industrial asociados a ellas de los que es titular, pugnando también con las cláusulas de los contratos y, como recoge la resolución que se revisa, con el elevado valor de mercado de las marcas".

Decimo-séptimo.

Por otro lado indicar que, en contra de lo alegado, no resulta aplicable al caso lo dispuesto en el apartado 10.1 de los comentarios al artículo 12.2 del MC.OCDE (pág. 102 de las alegaciones) ya que en el caso que nos ocupa no nos encontramos ante "la obtención (por X) de derechos exclusivos de distribución de un producto o servicio en un territorio concreto" toda vez que X no se limita a la mera distribución sino que realiza previas labores de "elaboración", de tal forma que el producto que vende (las Bebidas) es distinto del que adquiere (el concentrado), de tal suerte que la marca va referida y genera la identidad del producto elaborado y no de su materia prima que, como tal, no se comercializa por X ni llega al consumidor final de manera independiente

Y concluir esta cuestión señalando que el hecho de que la Inspección haya afirmado que la contabilidad de la entidad no contiene anomalías sustanciales para la exacción del tributo no supone aceptar las calificaciones realizadas por el contribuyente de los pagos efectuados y contabilizados.

Décimo-octavo.

Así las cosas, disponiendo el artículo 13.1.f.3º) del TRLIRNR

"Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

(...)

Patentes, marcas de fábrica o de comercio..."

Y teniendo dichas cesiones igual calificación en los CDI suscritos por España con EEUU, Irlanda y Suiza cabría calificar como cánones la parte de las cantidades pagadas por X que exceda del valor de los "concentrados" adquiridos (circunstancia ésta no acreditada por la Inspección según se dirá en el F.J. 21 de la presente resolución).

Décimo-noveno.

Y sin que dicha calificación suponga, en contra de lo alegado, violación alguna de la doctrina de los actos propios pues, como decíamos en nuestra resolución de 29-11-2012 (RG 1870/09) por citar una de las más recientes relativas a esta cuestión:

<< 2003 2049 R.G. reclamación dictada 2006 febrero 16 Así cuestión. sobre anteriormente pronunciarse ocasión ya tenido Central Administrativo Económico Tribunal>

"Por otra parte, la posible modificación del criterio utilizado por la Administración en otros supuestos anteriores, (...), no constituye violación de la doctrina de los actos propios, de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal supremo en diferentes Sentencias y Autos, concretamente en el Auto de 4 de diciembre de 1998 indica "para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero", siendo una cuestión diferente los cambios en los criterios de interpretación de las normas aplicables. En relación con esta cuestión el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 9 de marzo de 2000 (RG 2004/96) ha afirmado que "teniendo en cuenta que la Administración, por el hecho de que en una comprobación anterior no haya detectado una impropia deducción, no significa que no pueda hacerlo en un ejercicio posterior, no prescrito o no comprobado, si lo estima oportuna". En este caso, la Administración no revoca ningún acto declarativo de derecho sino que adopta una decisión que se encuentra suficientemente motivada (...)"

Dicha Resolución ha sido confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2009, nº de recurso 195/2006, que ha señalado que: " Por otra parte, es claro que no existe una prohibición de que la Administración puede cambiar de criterio, siempre que el acto administrativo que se separe del mismo sea motivado, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho, conforme al artículo 54,1,c, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (...)." >>

Esto es, como ya decía la Audiencia Nacional, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, en Sentencia de 18 de enero de 2001 (Rec. nº 380/1997) que confirmó el criterio mantenido por este Tribunal Central, al señalar en el Fundamento Jurídico Cuarto de dicha Sentencia:

"(...) Ahora bien, este principio no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. O, dicho en otros términos, la doctrina invocada de los «actos propios» sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta.(...) "

Deben por tanto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Vigésimo.

Llegados a este punto debemos seguidamente pasar a tratar la cuestión relativa a la cuantificación del canon y, al respecto, comienza el contribuyente alegando la existencia de anomalías probatorias en cuanto que la Inspección, para realizar el Informe de Valoración, no ha utilizado exclusivamente documentación aportada por la entidad sino también otra relativa a unas actuaciones inspectoras seguidas respecto de un contribuyente distinto (COMPAÑÍA ABCD ESPAÑA SA) y de las que el interesado no dispone de otra información que la incorporada por la Inspección a sus Informes. Y, adicionalmente, que se omitió dar traslado al contribuyente de parte de la documentación (INFORME P) que se manejó por el Equipo de Valoración.[3]

Pues bien, lo primero que hay que indicar al respecto es que a tenor de los medios de valoración que se enumeran en el art. 57 ("Comprobación de valores") de la LGT, medios a los que remite tanto el art. 134 ("Práctica de la comprobación de valores") de la LGT como el 157 ("Comprobación de valores") del RGGI, es claro que la Administración puede, al realizar las valoraciones a que está facultada, a utilizar datos distintos a los suministrados por el propio contribuyente afectado por dicha valoración, pudiendo sin duda el perito de la Administración tomar como elemento a considerar en la valoración los antecedentes de que la propia Administración disponga relativos al sector de mercado de que se trate y que sean relevantes al efecto.

Obviamente, si entre dichos antecedentes se encuentran actuaciones pretéritas seguidas respecto de otro u otros contribuyentes, no ha de poner en conocimiento del ahora inspeccionado la totalidad de las mismas sino únicamente aquellos datos que, como antecedente, se consideren relevantes al caso, máxime si, como en el caso que nos ocupa, ponen de manifiesto los usos habituales del sector de actividad de que se trate: en este caso la existencia de cánones por uso de marca en el sector y su cuantificación, según se desprende de los propios párrafos extractados que recoge el interesado en sus alegaciones sobre esta cuestión.

Y el uso de los referidos antecedentes por parte de la Administración en forma alguna ha generado indefensión en el reclamante, quien claramente conoce la calificación fiscal que la inspección ha realizado respecto de una parte de los pagos efectuados por los "concentrados", las razones que le han llevado a ello, y la valoración efectuada, cuestiones todas ellas sobre las que el interesado ha alegado con pleno conocimiento de causa (salvo en lo relativo a los comparables utilizados para llegar a la valoración según veremos en el F.J. 21º de la presente resolución), según se desprende de sus escritos, tanto ante la Inspección (primero en el curso de las actuaciones y más tarde en reposición) como ante este Tribunal.

Finalmente, por lo que se refiere a la omisión de parte de la documentación que sirvió de base para elaborar el Informe de Valoración, señalar que inicialmente así fue y ello se reconoce en el propio Acuerdo resolutorio del recurso de reposición interpuesto frente la liquidación inspectora en el que se describen los siguientes hechos:

<< 06 2005 periodo Residentes, Cuenta Retenciones concepto 2011, octubre 14 liquidación Acuerdo

contra reposición recurso presentó 18-11-2011>

(...)

Con ocasión del análisis de las alegaciones de la recurrente (...) se detectó que podría haberse producido un error en el paso del expediente en papel al expediente electrónico. Una vez cotejados ambos expedientes se concluyó que, efectivamente, los "Estudios de mercado sobre ventas de bebidas refrescantes en España, elaborados por P", relativos a los años 2005 y 2007, identificados con el número seis de los documentos utilizados en el Informe de Valoraciones realizado por la Unidad de Valoraciones de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, no se encontraban incorporados al expediente electrónico, por lo que, dado que el acceso de la entidad al expediente fue electrónico, esta no tuvo acceso a los mismos.

Por ello, con fecha 26 de diciembre de 2012 se procedió a la corrección del citado error remitiendo a la entidad los citados documentos y concediéndole un plazo de 15 días para que manifestara lo que tuviera por conveniente, señalándose que las correspondientes manifestaciones serían objeto de consideración con ocasión de la resolución del recurso de reposición.

Con fecha 13 de enero de 2012 la entidad presentó escrito que será objeto de análisis en este Acuerdo, conjuntamente con la relevancia del error padecido>>.

Nos encontramos por tanto con que el interesado ha puesto de manifiesto a la Administración la ausencia de algunos documentos en el expediente utilizados para la realización por la Inspección del Informe de Valoración. Y lo ha hecho no en fase de alegaciones previas al acta (puesta de manifiesto en Diligencia nº. 87, de 27-02-2012, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 183 del RGGI) ni en las posteriores a la incoación del acta (puesta de manifiesto en la propia acta en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 157.3 de la LGT). Lo ha hecho en el escrito de interposición del recurso de reposición presentado frente a la liquidación derivada del acta. Y ante dicha circunstancia la Inspección ha procedido a poner de manifiesto al interesado los documentos inicialmente omitidos y a concederle un nuevo plazo para alegaciones, con lo que entendemos subsanado el vicio al haberse corregido la inicial indefensión originada en el contribuyente por la falta de inclusión de dichos documentos en el expediente al haberle dado nuevo plazo de alegaciones tras la puesta de manifiesto de dichos documentos, alegaciones a presentar ante el mismo órgano que dictó el acto de liquidación emanado del procedimiento en cuyo expediente se omitió inicialmente la inclusión de los referidos documentos. El principio de conservación de actos (art. 66 Ley 30/1992), que rige también en materia tributaria, impide, por la causa que ahora nos ocupa, la anulación de todo lo actuado pretendida por la parte actora.

A iguales conclusiones ha llegado este TEAC en un caso asimilable al que ahora nos ocupa en su resolución de 03-02-2010 (RG 223/09), confirmada por SAN de 28-02-2013 (rec. nº. 74/2010).

Deben desestimarse por tanto las alegaciones objeto de análisis en el presente fundamento jurídico.

Vigésimo-primero.

Siguiendo con la cuestión relativa a la cuantificación del canon, a tal efecto se solicitó por la Inspección a la Unidad de Valoraciones de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes la elaboración de un Informe de Valoración y, a tal fin, ante la imposibilidad de conseguir información derivada de algún acuerdo suscrito por el Grupo ABCD con un tercero independiente relativo a cesión de uso de marcas asimilable a la realizada a favor de X (Información específica), ni de comparables de mercado (si bien algunos informes independientes[4] atribuyen a la marca ABCD un canon aproximado del 15% de las ventas al por menor), ha acudido a seguir una metodología que conduzca a un valor razonable[5] de tales cánones.

Como elementos clave de la valoración efectuada se han utilizado:

- Los precios de venta minorista de las bebidas fabricadas por X en términos de € / litro y
- El coste de los concentrados de bebidas de marca blanca comparables en términos de € / litro.

Y respecto de este segundo elemento (coste de los concentrados de bebidas de marca blanca comparables) señala el Informe de Valoración:

"Como ya se ha indicado anteriormente, mediante requerimiento, la Inspección solicitó a dos empresas que realizan la actividad de elaboración y envasado de refrescos y otras bebidas de zumo para terceros (marcas de distribuidor y productos de encargo), la puesta a disposición de determinada información, en particular, relativa a los costes de las materias primas de las bases de bebidas necesarias para la elaboración de los distintos sabores de los productos elaborados por estas empresas.

Las empresas requeridas se identifican en el presente informe como Empresa 1 y Empresa 2."

De tal forma que, partiendo de los anteriores elementos, se concluye:

"...aunque la estimación de los cánones se ha realizado sobre los precios de venta medios de los productos (...), finalmente los importes derivados se han concretado en un porcentaje sobre el precio del concentrado de cada uno de los sabores, al entenderse que los importes calculados han de materializarse en un canon estable sobre los precios de compra de los concentrados y bases de bebidas, para cuyo cálculo se han utilizado los datos disponibles de los tres años de los que se ha contado con información completa.

(...)

A efectos aclaratorios si, como ha sido el caso, se ha considerado finalmente que un canon implícito razonable y prudente de los sabores ABCD es del 15% del precio medio de venta de estos productos, esto se ha traducido en que el canon estimado del sabor ABCD es del 61,17% del precio del concentrado de este sabor y en el caso de ABCD-2 es del 46,18% del concentrado (por citar dos ejemplos)

(...)

... se ha verificado que incluso después de minorar los costes de los productos físicos en los cánones asignados al fabricante del concentrado, los costes que resultan (...) siguen siendo significativamente superiores a los productos comparables de marca blanca"

(...)

G) CONCLUSIONES

En definitiva, los porcentajes sobre los precios de venta que esta unidad ha contrastado como razonables son:

- * 15% para las bebidas comercializadas bajo las marcas M1, ABCD, M4, M9, M8 y M7.
- * 8-9% para las bebidas comercializadas bajo la marca M10, salvo la soda (2%). En concreto, se propone la aplicación del 8%. Este mismo porcentaje es el que se considera que debe aplicarse a las bebidas M11.
- * 6-7% para la bebida comercializada bajo la marca M12. En concreto, se propone la aplicación del 6%.

La aplicación de los citados porcentajes se ha traducido, de acuerdo con la metodología expuesta, en los siguientes porcentajes del precio del concentrado y bases de bebidas para cada uno de los sabores, que son los que se considera que han de aplicarse para determinar los cánones satisfechos en cada momento por el permiso de usar las marcas bajo las que se comercializan las bebidas elaboradas, por guardar una mayor estabilidad basada en el horizonte temporal que se ha estudiado en el presente Informe....."

Afirma el interesado su disconformidad con dicho Informe de Valoración por las razones ya expuestas a la Oficina Gestora en los Informes (de ASESORIA 2 y ASESORIA 1) a ella aportados en fase de recurso de reposición, y por lo cual dicha Oficina solicitó a su vez Informes de respuesta a la Unidad de Valoración de la Unidad Central de Grandes Contribuyentes, la cual emitió sendos Informes en fecha 17-01-2012 (que denominaremos Contra-Informe a partir de ahora).

Los motivos de oposición del interesado van referidos tanto a la "motivación técnica" del Informe de valoración como a la "motivación subjetiva" (comparables subjetivos) alegándose en relación con estas última la generación de indefensión.

Comenzando por esto último, el contribuyente manifiesta que la Inspección ha utilizado como elemento relevante a efectos de valoración datos relativos a empresas que denomina como de "marca blanca" y respecto de los que al contribuyente no le ha sido revelada:

- La identidad de las entidades.
- El criterio seguido para la elección de esas empresas en concreto y no de otras.
- El producto en sí que fabrican o distribuyen: ¿qué sabores?.
- Las materias primas, tecnología y gastos de control de calidad que dichas empresas utilizan, así como su volumen de producción.

Puesta de manifiesto dicha circunstancia por los Informes de ASESORIA 2 y ASESORIA 1 así como en el recurso de reposición interpuesto por el contribuyente frente a la liquidación que nos ocupa, la respuesta de la Administración fue la siguiente:

- "La no identificación de las empresas se debe a la debida confidencialidad que ha de guardarse con terceros, máxime en una materia delicada como es la relativa a sus costes de producción". (Contra-Informe relativo al Informe ASESORIA 2)

- "La identidad de las empresas embotelladoras de bebidas de marca blanca cuyos costes de concentrado se han utilizado ha sido preservada por confidencialidad hacia ellas" (Contra-Informe relativo al Informe ASESORIA 1).

- "La identidad de las empresas embotelladoras de bebidas de marca blanca cuyos costes de concentrado se han utilizado ha sido preservada en cumplimiento de la obligación de confidencialidad que recae sobre la Administración tributaria..." (Acuerdo resolutorio del Recurso de Reposición).

En definitiva, nos encontramos con lo que se conoce como "comparables secretos" acerca de los cuales dicen los Comentarios de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, lo siguiente:

"La administración tributaria puede disponer de información obtenida en actuaciones con otros contribuyentes o de otras fuentes de información que no se comunican al contribuyente. Sin embargo, sería injusto aplicar un método de determinación de precios de transferencia sobre la base de esos datos, a menos que la administración tributaria pueda revelárselos al contribuyente (respetando los límites exigidos por las normas fiscales sobre confidencialidad), de forma que permitan al contribuyente defender su posición, y garantizar un efectivo control judicial por parte de los tribunales."

Y también la propia OCDE ha reconocido que el uso de comparables secretos puede afectar a la integridad, equidad y transparencia en todo el régimen de precios de transferencia en la medida en que el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección de los comparables ni su fiabilidad.[6]

Y acerca de la utilización de dichos "comparables secretos" tiene formado criterio este Tribunal, criterio que ha sido expuesto, entre otras, en su Resolución de 14 de marzo de 2008 (RG 133/06) en la que se decía, por lo que aquí interesa:

<indefensión, en cuanto para el cálculo del margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables a que se refiere el artículo 16.3. b) b'), la inspección en su acuerdo de valoración se limita a señalar que para ello se había seleccionado una muestra de seis empresas mayoristas, pero no las identificaba por razones de confidencialidad, ni concretaba si sus productos eran similares a los de E....., ni si adquirirían sus productos a fabricantes en módulos.

Pues bien, efectivamente, del expediente se desprende que en el procedimiento de valoración la inspección se limitó, y en referencia a la procedencia de la aplicación de dicho método, a afirmar la posibilidad de calcular ese margen mediante la selección de una muestra de empresas dedicadas a esa actividad, sin más especificación. Es por primera vez en el acuerdo de valoración cuando en concreto se contienen los cálculos de ese margen y la referencia concreta a la utilización de una muestra de seis empresas que no se identifican, limitándose la inspección a señalar que: "se ha seleccionado una muestra de seis empresas mayoristas, entre las que se incluyen dos cuyos datos identificativos constan en las facturas aportadas por R.... (no se identifican las otras por razones de confidencialidad, pero que no obstante se conserva su identificación por si solicitara por la autoridad competente).

Las cuatro primeras están domiciliadas en la provincia de ... y las dos últimas, una en ... y otra en ... La selección de la muestra se ha realizado de acuerdo con los datos existentes sobre sociedades dedicadas al comercio al por mayor de prendas de vestir en la provincia de ...; en la base de datos figuran 11, de las cuales se han seleccionado aquéllas que presentan declaración del Impuesto sobre Sociedades. Las otras dos proceden de datos aportados por el obligado tributario (página 31 y 32 del expediente relativo a la valoración), y son las que figuran dadas de alta como comerciantes mayoristas elusivamente y que al mismo tiempo hayan presentado la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Se divide la cifra de aprovisionamientos por la cifra de negocios y se multiplica por 100 (..) A continuación se halla la media aritmética simple del margen calculado para cada una de las seis empresas (...)."

La interesada alegó dicha indefensión ante la Inspección en las alegaciones efectuadas en fecha 10 de julio de 2003, sin que conste mención alguna a esta cuestión en dicho acuerdo. Asimismo, alegó esta indefensión ante el Tribunal Regional, sin que tampoco éste se pronunciara sobre ello.

Analizado el expediente por este Tribunal Central, la única documentación relativa a dichas empresas que se contiene es una hoja para cada una en la que, obtenida de la base de datos de la AEAT, se refleja la cuenta de pérdidas y ganancias grabada de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades 1998, los "pantallazos" de la BDC de la AEAT a que se refiere la interesada, y que contienen los datos utilizados por la inspección (cifra de negocios y aprovisionamientos), sin que figure ni el NIF ni el nombre del titular de dichos datos, ni referencia alguna a la actividad ejercida.

La normativa exige que el acto de determinación del valor normal de mercado sea motivado, conteniendo los fundamentos en que se sustenta la valoración efectuada; que se motive racional y

suficientemente la valoración que dé lugar al aumento de base imponible respecto de la declarada. Y el sentido o finalidad de dicha motivación es preservar el derecho de defensa de la interesada, debiendo por ello la Administración utilizar en dicho procedimiento de valoración datos que se puedan poner, en total conocimiento de la misma para que pueda así defenderse adecuadamente, y no datos afectados de confidencialidad, y que, por ello, le sea negado su conocimiento a la interesada, como ocurre en el presente caso, por muy relevantes que sean dichos datos para el caso concreto. Por ello, estima este Tribunal que el derecho de defensa de la interesada se ha visto mermado como consecuencia de la actuación de la inspección, impidiéndole la falta de identificación de las empresas utilizadas en el muestreo para la determinación del valor de mercado, la comprobación por la interesada de la idoneidad o inidoneidad de las mismas a efectos de la valoración y, por tanto, impidiéndole defender oportunamente su derecho y oponerse adecuadamente a la valoración efectuada, provocándole, en definitiva, una indefensión determinante de la anulación del acto."

Criterio que posteriormente ha reiterado en resoluciones tales como la de 11 de septiembre de 2008 (R.G.: 1510/07) y 04 de diciembre de 2008 (R.G.: 1462/07).

Dicha resolución de este TEAC (RG 133/06), en términos de la sentencia de la Audiencia Nacional que seguidamente analizaremos, "si bien en su fundamento sexto, se limita a declarar la nulidad de la regularización practicada, en el fallo, ordena al Inspector dictar un nuevo acuerdo de liquidación, lo que conlleva indefectiblemente una retroacción de las actuaciones, que a todas luces no procede".

Pues bien, dicha resolución de este TEAC fue objeto de recurso (nº. 153/2008) ante la Audiencia Nacional, recurso que fue resuelto por sentencia de 12-05-2011 y que anula la referida retroacción ordenada por la resolución impugnada señalando al respecto:

"En base a lo expuesto y habida cuenta, de un lado que el TEAC reconoce que se ha producido una clara indefensión a la recurrente, con fundamento , no solo en una falta de motivación, que en su caso podría ser subsanable, sino en la utilización por parte del Actuario de un método de valoración inadecuado, que ha producido clara indefensión a la actora, por cuanto le ha impedido conocer con exactitud los datos y magnitudes empleados para obtener el valor de mercado de las operaciones controvertidas, y que posteriormente ha dado lugar a la liquidación girada objeto de impugnación, indefensión, que ya fue alegada por la actora ante la Inspección en sus alegaciones efectuadas en fecha 10 de julio de 2003, así como ante el Tribunal Regional, sin que se le diera ninguna respuesta ni en el acuerdo liquidatorio ni en la resolución del Regional, por lo que, a la vista del criterio anteriormente transcrito, considera la Sala la improcedencia de la resolución del TEAC en este extremo, que si bien en su fundamento sexto, se limita a declarar la nulidad de la regularización practicada, en el fallo, ordena al Inspector dictar un nuevo acuerdo de liquidación, lo que conlleva indefectiblemente una retroacción de las actuaciones, que a todas luces no procede".

Criterio de la Audiencia Nacional que ha de acoger este Tribunal puesto que es compartido también por el propio Tribunal Supremo según se desprende de lo dicho por este último en sentencias tales como la de 07-04-2011 (rec. nº. 872/2006) en la que podemos leer, por lo que aquí interesa:

<La falta de prueba de los valores fijados, conformando estos el sustrato fáctico imprescindible, conlleva un problema de ausencia de determinación de los presupuestos fácticos del acto, concluyendo el TEAC que ni eran correctos los valores declarados por la parte recurrente, ni los determinados por la Inspección.

(...)

La fijación en el procedimiento de comprobación e investigación de los elementos y presupuestos relevantes tributariamente, para la procedente regularización tributaria, conlleva una serie de consecuencias jurídicas derivadas de la vinculación a los presupuestos del hecho normativos, de suerte que se conforma el presupuesto y base fáctico-jurídica que dota de validez y legitimación al acto liquidatorio. Si en el curso del procedimiento se ha realizado una valoración de elementos relevantes para determinar el quantum debeatur de la obligación tributaria, a la que se opuso la parte recurrente, logrando llevar al convencimiento del órgano llamado a controlar dicha actuación inspectora y liquidadora, de la falta de veracidad de la valoración y, por ende, de la falta de validez de la liquidación, no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones, que más es una reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignado la Inspección de los Tributos, a los efectos de una nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes...

(...)

... el TEAC debió limitarse a examinar la legalidad de la liquidación -y de la sanción impuesta- en base a los antecedentes y justificantes que la Inspección incorporó a las actas, conformadores de las posteriores liquidaciones y, puesto en duda la corrección de la valoración de los camiones por parte del sujeto pasivo, en el procedimiento revisor comprobar la veracidad de los hechos base del acto, concluido que la Administración no ha logrado probar la veracidad de dichos hechos, de las valoraciones, o mejor

teniendo por acreditado lo contrario, esto es que la valoración resultaba incongruente y poco razonable, y habiendo llegado también a la conclusión de la improcedencia e incorrección de aplicar los valores declarados por el contribuyente, debió limitarse a declarar la nulidad de la liquidación -y sanción-, y no procurar la reconstrucción de los elementos relevantes determinante del acto impugnado mediante la correspondiente retroacción del procedimiento,...>>

En el caso que nos ocupa no podemos hablar propiamente de "falta de prueba" sino más propiamente de "falta de prueba exteriorizada" toda vez que, existiendo dicha prueba (cosa de la que este Tribunal, en principio, no duda), la misma no puede ser incorporada al expediente que se pone de manifiesto al interesado, por lo que éste se encuentra indefenso a la hora de poder oponerse a la idoneidad de los comparables utilizados, por lo que, como dice la SAN anteriormente trascrita, nos encontramos ante un "método de valoración inadecuado" en cuanto a generador de indefensión en el contribuyente.

En idéntico sentido al hasta ahora expuesto se ha pronunciado recientemente este Tribunal Central en su Rs. de 05-09-2013 (RG 3780/11).

Dicho lo anterior respecto de la "motivación subjetiva" hay que señalar seguidamente que los reparos formulados por el contribuyente respecto de la "motivación técnica" se refieren básicamente a que los datos utilizados por la Inspección para valorar no son en ningún caso comparables con los de ABCD porque ABCD es única y ni por sus características de producto, ni Ante ello únicamente decir que resuelto en los términos dichos la cuestión relativa a la "motivación subjetiva" no podemos dar respuesta a las cuestiones referidas a los reparos relativos a la "motivación técnica" ya que, al desconocer de qué empresas se trata no podemos analizar sin las mismas son o no comparables al ABCD.

Así las cosas, en el caso que nos ocupa no cabrá sino anular la valoración en la que se basa la liquidación practicada y, consiguientemente, anular igualmente esta última en lo que a esta regularización se refiere.

Vigésimo-segundo.

Lo dicho en el Fundamento Jurídico anterior deja sin objeto, al anularse la base de retención, la cuestión relativa al tipo de retención que hubiera resultado aplicable a dicha base de haberse confirmado la misma.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico administrativas números ... y ... interpuestas por la entidad X, S.A.,

ACUERDA:

ESTIMARLO, anulando las desestimaciones expresas y tácita del recurso de reposición objeto de la mismas así como la liquidación subyacente.

[1] Salvedad hecha de que una de las prestaciones sea accesoria y desechable, situación que como veremos más adelante no se produce en el caso que nos ocupa.

[2] 26.449.540 € (2005), 28.065.301 € (2006) y 38.101.478 € (2007)

[3] A la vista del Informe de Valoración se desprende del mismo que dicha documentación consiste en el Informe inspector relativo a las actuaciones Inspectoras realizadas respecto de la entidad ... por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1989 y del Informe relativo a "Estudios de mercado sobre ventas de bebidas refrescantes en España relativos a los ejercicios 2005 y 2007" elaborado por Nielsen (Empresa dedicada a la información de mercados). A la vista del expediente se desprende que si bien dicha documentación se encuentra dentro de la que el Equipo de Inspección ha puesto a disposición del Equipo de Valoración (como se dice en el propio Informe de Valoración) lo cierto es que este Equipo basa su método de valoración no tanto en dicha documentación sino en aquélla a la que nos referiremos en el F.J. siguiente.

[4] Estudio "The Uks Most Valuable Grocery Brands 2006"

[5] Recordemos que el Modelo de CDI de la OCDE en el apartado 11.6 de los Comentarios al artículo 12 (Cánones) dice: "En el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter a cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda"

[6] "Determination of available sources of information and of their reliability" en

Comparability-OCDE-París-2006.