

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 4 de noviembre de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo.

Recurso n.º 196/2021.

SUMARIO:

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Rectificación de errores. La Sala confirma la resolución del TEAC que rechaza la prescripción porque considera que la solicitud de rectificación supone el inicio de un nuevo procedimiento diferente del inspector; por ello "la revisión solicitada del acuerdo de liquidación dictado no supone una extensión del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, puesto que estamos ante un nuevo procedimiento, esta vez de revisión, que tiene sus propios plazos". La actora ejercitó su solicitud de corrección de errores al entender que el acuerdo de liquidación fijaba dos cantidades distintas en concepto de intereses. El acuerdo que resuelve dicho procedimiento de rectificación es desestimatorio, por mucho que se considere a los intereses de demora elemento de la deuda tributaria. Confirma la Sala la Resolución del TEAC en cuanto afirma que el procedimiento de corrección de errores es un procedimiento de revisión con un plazo concreto de resolución, 6 meses. Por consiguiente, dicho plazo no se puede agregar o incluir dentro de las actuaciones inspectoras a los efectos de determinar la duración de las mismas, cualquiera que sea el resultado del procedimiento de corrección, incluso aunque hubiese sido estimatorio, lo que no se admite en el presente caso y a efectos del plazo de las actuaciones inspectoras hay que estar a la fecha de notificación del acuerdo de liquidación.

IS. Operaciones vinculadas. Precios de transferencia. Se ratifica igualmente la valoración efectuada por la Agencia tributaria en la liquidación impugnada en lo que es confirmada por el TEAC y el acuerdo de ejecución dictado. La Sala aprecia que las alegaciones de la recurrente sobre la valoración de la Inspección no han venido acompañadas de informe pericial alguno que justifique las mismas, lo que resta certeza a las indicadas, y por tanto no han quedado desvirtuadas las consideraciones expuestas por la Inspección que han seguido los criterios establecidos en el art. 16 TR Ley IS y de las Recomendaciones de la OCDE. La Inspección ha realizado una corrección del margen bruto que se hallaba fuera del rango intercuartil, sobre la base del porcentaje de la mediana, y realizando un ajuste atendiendo al cuartil correspondiente (38,56%), conforme a la doctrina de la SAN de 6.3.2019 recurso 353/2025 de la Directriz 3.57 y de la Recomendación 6.d del Informe del Foro Conjunto de precios de transferencia. Después ha tenido lugar la corrección del margen neto, que tras realizar el ajuste supera el tercer cuartil, por lo que se limita al margen que resulta del mismo. **Voto particular.** Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 10/7/2017, tuvieron carácter general, dieron lugar al acta de disconformidad y a la liquidación de 7/10/2019, notificada el 17/10/2019. La liquidación, adolecía de una "evidente y palmaria" omisión de los intereses de demora ". La consecuencia de todo ello es que cuando se dictó la liquidación con efectos interruptivos de la prescripción el 7/11/2019, éstos, que se habían iniciado el día 10/7/2017, habían desaparecido, por haber excedido el procedimiento de la duración legal, por lo que tratándose de los ejercicios 2012 y 2013, el plazo para ejercer la Administración tributaria el derecho a liquidar concluyó el 26/7/2017 y de 2018 respectivamente, por lo que es preciso declarar que la liquidación de 7/10/2019 y su complemento de 7/11/2019 no son ajustadas a derecho y no han desplegado los efectos de interrumpir la prescripción, la primera por no contener los elementos esenciales exigidos por la LGT, la segunda por haber prescrito el derecho de la Administración, por lo que todo su contenido carece de eficacia, tanto lo relativo a la deuda liquidada como a la comprobación de las bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores (2007 a 2011).

Síguenos en...

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0000196/2021****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 02624/2021****Demandante: Miele S.A.U.****Procurador: SR. MOYA GÓMEZ****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****S E N T E N C I A N.º:****Ilma. Sra. Presidente:****D.ª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO****Ilmos. Sres. Magistrados:****D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN****D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO**

Madrid, a cuatro de noviembre de dos mil veinticinco.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo 196/2021 que ante esta Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido MIELE S.A, representada por el Procurador D. Eduardo Moya Gómez, contra la Resolución dictada por el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 22 de Septiembre de 2021 por la que se estima en parte la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 7 de octubre de 2.019 de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la AEAT, por impuesto de Sociedades, ejercicio de 2.012 y 2013, siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado, siendo la cuantía de 103.215,65 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La actora interpuso recurso contencioso-administrativo en fecha 4 de febrero de 2.021 contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 7 de octubre de 2019 de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la AEAT, por impuesto de Sociedades, ejercicio de 2.012 y 2013. Tras el trámite de formalización de demanda se solicitó ampliación del recurso a la resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de septiembre de 2021 (RG NUM000) por el que se estima en parte dicha reclamación anulando el ajuste por cashpool, y mantiene en cuanto al resto la liquidación impugnada.

SEGUNDO.-Con posterioridad se solicitó ampliación del recurso frente al acuerdo de ejecución dictado de fecha 23 de marzo de 2.022 de la Oficina Técnica, dictado en ejecución de la resolución del TEAC de 22.9.2021. De nuevo se formuló demanda en la que se interesó la anulación de la resolución impugnada, así como la liquidación de la que deriva y el ajuste operado por valor de 32.484.942,20 euros por compensación de bases imponibles negativas, reconociendo el derecho a la compensación de 33.898.074,72 euros, así como la devolución de ingresos indebidos, y la declaración de imposibilidad de comprobación en el futuro de dichas bases, así como las pretensiones subsidiarias expuestas en relación con los motivos indicados. Dándose traslado a la Abogacía del Estado presentó escrito de contestación interesando la confirmación del acto impugnado.

TERCERO.-Se admitió la prueba instada por auto de fecha 17.1.2024. Se presentaron escritos de conclusiones reiterando las pretensiones y fundamentos de demanda y contestación. Se procedió, con posterioridad, a señalar para votación y fallo el día 24 de septiembre 2025, y como consecuencia de la misma, se acordó por providencia de 22 de octubre de 2.025 la designación

Síguenos en...

de nuevo Ponente al Ilmo. Sr. D. Javier Eugenio López Candela, quien expresa el parecer de la Sala. El Ilmo Sr. Magistrado D.Gerardo Martínez Tristán formula voto particular a esta sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2021 (RG NUM000) por el que se estima en parte la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 7 de octubre de 2.019 de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la AEAT, por impuesto de Sociedades, ejercicio de 2.012 y 2013, anulando el ajuste por cashpool, y mantiene en cuanto al resto la liquidación impugnada.

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

- 1.- En fecha 10 de julio de 2.017 se acuerda el inicio de actuaciones de comprobación por Impuesto de Sociedades, ejercicio de 2.012 y 2013, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Madrid de la AEAT. Dichas actuaciones tuvieron alcance general.
2. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación referidas, se formalizó, con fecha 8 de noviembre de 2.019, Acta de disconformidad modelo A02 y número de referencia NUM001, en la que se incluyó la propuesta de regularización por los precios de transferencia que declara la entidad. Tras las alegaciones formuladas en fecha 12.12.2018, y complementarias en fecha 22.12.2018, se dicta propuesta de rectificación, según acuerdo notificado el 9.8.2019. La actora formula alegaciones en fecha 2.9.2019, que son estimadas parcialmente, al entender que 5 de las 8 empresas utilizadas como comparables no reunían el requisito de independencia exigido, dictándose acuerdo de liquidación de 7.10.2019, notificado el 17.10.2019, del que resulta una deuda tributaria de 490.647,48 euros, siendo por cuota 406.213,87 euros, y por intereses de demora 84.433,61 euros.
- 3.- Contra dicha liquidación interpone la actora reclamación económico- administrativa en fecha 13.11.2019, que es desestimada por resolución del TEAC de 22.9.2021. En fecha 5.11.2019 solicita la rectificación de la misma que fue denegada por resolución de 7.11.2019.

TERCERO.-En el escrito de demanda se indica, en primer término, que ha transcurrido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, conforme al art.150.2 de la LGT 58/2003, toda vez que, pese a que la notificación de la liquidación tuvo lugar en fecha 17.10.2019, la actora solicitó la corrección de errores por el cálculo de intereses respecto de la deuda con la Hacienda de Vizcaya de fecha 5 de noviembre de 2.019, por lo que cuando se resuelve dicha solicitud el 7 de noviembre de ese año, ya ha transcurrido dicho plazo que vencía el 6 del mismo mes y año.

El motivo debe ser desestimado. Conviene tener en cuenta, en primer lugar, que la actora ejercitó su solicitud de corrección de errores con arreglo al art.220.1 de la LGT 58/2003, al entender que el acuerdo de liquidación fijaba dos cantidades distintas en concepto de intereses, 82.142,17 euros y 84.433,61 euros. En segundo lugar, que el acuerdo que resuelve dicho procedimiento de rectificación es desestimatorio, por mucho que se considere a los intereses de demora elemento de la deuda tributaria. Y por mucha aclaración que contenga, recogiendo los cuadros de intereses de la Hacienda de Vizcaya, no deja de confirmar la cantidad que ya se fijó como integrante de la deuda de 84.433,61 euros.

Pero, en todo caso, como muy bien expresa el TEAC, el procedimiento de corrección de errores es un procedimiento de revisión previsto en el art.216 de la LGT 58/2003, y desarrollado en el art.13 del Reglamento de Revisión 520/2005, de 13 de mayo, con un plazo concreto de resolución, 6 meses. Por consiguiente, dicho plazo no se puede agregar o incluir dentro de las actuaciones inspectoras a los efectos de determinar la duración de las mismas, *cualquiera que sea el resultado del procedimiento de corrección, incluso aunque hubiese sido estimatorio, lo que no se admite en el presente caso.* Ésta fue la vía utilizada por la actora, la del procedimiento de corrección previsto en el Reglamento de Revisión, y no la vía de la convalidación del art.52 prevista en la Ley 39/2015, ni siquiera la propia corrección que contempla dicha Ley 39/2015 (art.109.2). En este sentido, la norma tributaria es de aplicación preferente a la administrativa, por lo que hay que estar a la fecha de notificación del acuerdo de liquidación, el 17 de octubre de 2.019 y no a otra posterior, la de 7 de noviembre de 2.019, y a la fecha indicada de 17.10.2019, las partes admiten que no había transcurrido dicho plazo de duración de las actuaciones.

Por otro lado, no era necesario trámite de audiencia posterior cuando el mismo era innecesario porque ya se tuvo en cuenta todas las alegaciones expuestas por la recurrente sin que ello haya originado indefensión alguna.

De admitir lo contrario, habría también que reconocer que la vía del recurso de reposición -que también es un procedimiento de revisión- si es estimada, aunque sea parcialmente, también serviría para determinar y ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, lo que no es un efecto legalmente previsto. Y por esa vía dicho plazo de duración de las actuaciones quedaría al albur del recurrente, al poder promover libérrimamente incidentes que, según la tesis de la actora, incrementarían la duración de las actuaciones inspectoras, en claro detrimento de la seguridad jurídica (art.9.3 de la CE).

No podemos olvidar tampoco los precedentes de nuestras sentencias de fecha 29.6.2017, recurso 374/2011, 29.11.2018, recurso 594/2016, o de 22.11.2018, recurso 514/2016. En ellas se reconoce a la corrección de errores como un procedimiento especial de revisión, separado y distinto del inspector. Así dice la primera de ellas:

"La revisión del acto dictado objeto de impugnación en base a las alegaciones formuladas por la interesada corresponde a los recursos ordinarios que la entidad podía haber interpuesto, en los plazos establecidos, contra el acto impugnado o, en su caso, puesto que, como se ha dicho, alega error material, al procedimiento previsto en el artículo 220 de la Ley 58/2003, General Tributaria , de rectificación de errores, que la entidad puede instar ante el órgano que dictó el acto".

Por todo lo expuesto, el motivo debe ser desestimado.

CUARTO.-En segundo lugar, expone la recurrente respecto de la valoración realizada por la Administración demandada sobre las operaciones vinculadas entre la actora y su matriz alemana, que los gastos de ampliación de garantía por parte de la recurrente, al margen de la garantía prestada por el fabricante, no convierten a todos los gastos del servicio técnico en servicios de marketing; y, por tanto, no puede ser calificada como una distribuidora de pleno riesgo.

No se niega por la actora el papel de la recurrente en la contribución al desarrollo de la marca Miele en España. Pero se quiere poner de relieve que las correcciones de la Inspección al método de valoración de la actora - el precio de reventa utilizando como indicador del beneficio el margen bruto- no puede ser tenidas en cuenta, porque, según la actora, no cabe aplicar el criterio de que los gastos operativos, en relación con la cifra de ventas, sea superior al 30% para valorar a una empresa distribuidora como testigo comparable. Por consiguiente, según la recurrente, no se debe tener en cuenta que la filial española debe contar con una mayor remuneración por parte de la matriz, de la misma manera que se considera que no pueden ser aplicados como testigos para determinar el margen bruto empresas a sociedades que no sean españolas, como hace la Inspección, dado que la recurrente solo tiene su ámbito de actuación en España. Por tanto, solamente pueden tenerse en cuenta a las empresas españolas seleccionadas en el benchmarking aportado por el contribuyente a la inspección.

La Abogacía del Estado reitera las consideraciones expuestas por el TEAC y la Inspección.

QUINTO.-Vistas las alegaciones de la recurrente, sin embargo, se aprecia en las mismas que no han venido acompañadas de informe pericial alguno que justifique las mismas, lo que resta certeza a las indicadas, no desvirtuando las consideraciones expuestas por la Inspección.

Y lo cierto es que las consideraciones expuestas por la inspección y aceptadas por el TEAC, han seguido los criterios establecidos en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, así como las diferentes Recomendaciones de la OCDE, teniendo en cuenta que estas recomendaciones son del todo relevantes, como se deduce de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, y de la Ley 27/2014:

Conviene tener en cuenta, que dichas Recomendaciones, *en lo que a la valoración de operaciones vinculadas se refiere*, aportan seguridad jurídica y motivación a los criterios adoptados por la Inspección, que tienen que tener en cuenta la proyección internacional de dichas operaciones. A ello responde la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de fecha 15.7.2024, recurso 7861/2022, seguida por la de 15.7.2025, recurso 4729/2023, que superan la doctrina jurisprudencial anterior (por todas, STS de 18.7.2012, recurso 3779/2009, STS de 19.10.2016, recurso 2558/2015, o 2.3.2017, recurso 1029/2016,), indicando la primera como doctrina jurisprudencial:

"En primer lugar, nada dice la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, sobre la aplicación retroactiva de las normas sobre operaciones vinculadas. Ninguna disposición, y ni siquiera el prólogo de dicha Ley avala la solución a la que llega el tribunal de instancia. Dice el prólogo: "El régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como

elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a las operaciones vinculadas. Por otra parte, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo...

Hay que considerar que la Agencia Tributaria no ha rechazado el criterio del actor basado en el precio de reventa, utilizando como indicador del beneficio el margen bruto. Sin embargo, sí se rechaza la mayoría de las sociedades tenidas en cuenta como testigos, sobre todo por ser distribuidoras de bajo riesgo. En este sentido hay que valorar que la apreciación de la actora como distribuidora de pleno riesgo se justifica en el hecho de que asume un volumen de riesgos mayor que el de cualquier otra empresa distribuidora, como lo revela el hecho de que asuma riesgos tales como el de mercado, inventario, crédito, garantía y operacional, además de la prestación del servicio técnico postventa, que forma parte de la actividad de marketing, aunque alguno de dichos riesgo, se asuma conjuntamente con la matriz, aumentando así, el valor de un intangible de comercialización (Directriz 6.39 y 2.31).

Por otro lado, también hay que considerar que este tipo de asunción de riesgos y prestación de mayor número de funciones al grupo encaminadas al desarrollo de la marca conlleva que necesariamente deba percibir de la matriz una mayor retribución que la de cualquier otra distribuidora (Recomendación 5h del informe de la UE del Foro de Conjunto de precios de transferencia, Directriz 1.71). Y en esta misma línea también hay que aceptar que el criterio de entender que los gastos operativos deban ser superiores al 30% del volumen de ventas para apreciar a una a una empresa como testigo idóneo es del todo razonable. Dicho indicador, basado en un porcentaje de coste, resulta razonable por las razones expuestas y se ampara en la Directriz 2.92 OCDE-2010.

Sobre la consideración expuesta por parte de la recurrente en el sentido de que solamente deban ser tenidas en cuenta sociedades españolas, ha de decirse que no puede pasarse por alto el hecho, como bien indica la Inspección y acertadamente, la Abogacía del Estado, que la matriz es alemana, y se encarga de fijar los precios a las diferentes filiales nacionales, que adquieren los productos al mismo precio, como reconoció el Director Financiero, D. Juan Ignacio. La Inspección ha tenido en cuenta 5 testigos, 3 indicados por ella y 2 por la actora. De los 3 utilizados por la Inspección la recurrente considera que una de ellas no pertenece al sector de electrodomésticos (Exhibo SPA, que pertenece al sector del sonido); y no son válidos testigos comparables de otros países (Italia). Pero la Agencia Tributaria ha aplicado la recomendación 8c) del Informe del Foro Conjunto de Precios de Transferencia, teniendo en cuenta que el mercado italiano es equivalente al nacional, y el método del precio de reventa lo permite más que el de precio libre (Directrices 2.24 y 2.25).

La actora, por otro lado, no ha desvirtuado lo ahora expuesto.

Por todas las consideraciones expuestas, la Inspección ha realizado una corrección del margen bruto que se hallaba fuera del rango intercuartil, sobre la base del porcentaje de la mediana, y realizando un ajuste atendiendo al cuartil correspondiente (38,56%), conforme a la doctrina de la SAN de 6.3.2019 recurso 353/2025 de la Directriz 3.57 y de la Recomendación 6.d del Informe del Foro Conjunto de precios de transferencia. Después ha tenido lugar la corrección del margen neto, que tras realizar el ajuste supera el tercer cuartil, por lo que se limita al margen que resulta del mismo.

Por todo ello hay que considerar y ratificar la valoración efectuada por la Agencia tributaria en la liquidación impugnada en lo que es confirmada por el TEAC así como la resolución del TEAC y el acuerdo de ejecución dictado.

Por consiguiente, debemos desestimar el presente recurso contencioso-administrativo, confirmando los actos impugnados, y desestimando todas las pretensiones formuladas. En esta línea la actora formula indebidamente algunas de sus pretensiones articuladas como motivos. Y lo cierto es que debemos decir que se confirma la regularización realizada por operaciones vinculadas, y, en consecuencia, el reajuste realizado por la compensación de bases imponibles negativas, lo que incluye a su vez, la desestimación de las demás pretensiones formuladas (devolución de ingresos indebidos, imposibilidad de la Administración de comprobar las bases imponibles y las demás pretensiones subsidiarias ya desestimadas a lo largo de la presente sentencia).

SEXTO.-Sobre las costas .

Procede imponer las costas a la parte demandante, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional, al haberse desestimado el presente recurso contencioso-administrativo.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente.

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, en el recurso contencioso-administrativo nº 196/2021, ha decidido:

1º.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por MIELE S.A, representada por el Procurador D. Eduardo Moya Gómez, contra la Resolución dictada por el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 22 de Septiembre de 2021 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000, la cual confirmamos, así como el acuerdo de liquidación del que deriva en lo confirmado por el TEAC y de ejecución, por ser ajustados a Derecho.

2.-Condenar en costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Javier Eugenio López Candela, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

FIRMAN: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, Dª MARIA ASUNCIÓN SALVO TAMBO, D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

FORMULA VOTO PARTICULAR: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

VOTO PARTICULAR

que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 260 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, formulo contra la sentencia de esta Sala, de fecha 4/11/2025, resolviendo el recurso nº. 196/2021.

El precepto orgánico me obliga a formular el voto particular al haber disentido del parecer mayoritario y hacerlo en forma de sentencia.

Preliminar

Prescindiendo del encabezamiento y de los antecedentes de hecho de los que no discrepo, aunque considero que no están expresados de la manera que exige una sentencia, fundamentalmente el segundo por incompleto, la fundamentación jurídica que seguidamente expresaré debió conducir a la estimación del recurso, al apreciar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, sin necesidad de entrar a valorar las restantes alegaciones.

Además, relacionado con lo dicho sobre el antecedente de hecho segundo de la sentencia, me anticipo a lo que diré sobre que la ampliación del recurso no puede ser objeto de la pretensión actora, porque nunca fue aceptado por la Sala, y, por tanto, cualquier pronunciamiento relativo a esa resolución, como ha hecho la sentencia, resulta desacertado.

En fin, la condena en costas es improcedente cuando, como en este caso, la Sala ha deliberado el asunto durante varias semanas y se formula este voto particular, por lo que es incuestionable que, al menos, -por ser comedido en los calificativos-, la cuestión planteada resultaba compleja y suscitó muchas y muy serias dudas de derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

de la sentencia que debió ser y no fue

PRIMERO.-Objeto del recurso; contenido de la regularización; pretensión actora y cuestiones litigiosas.

1.Se dirige este recurso frente a la desestimación, por silencio del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de la reclamación (NUM000) presentada el 13 de noviembre de 2019 frente a la liquidación de 7 de octubre de 2019 (notificada el 17 de octubre de 2019), de la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Madrid, por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2012 y 2013, derivada del acta de disconformidad nº. NUM001, así como contra la resolución del TEAC, de 22/9/2021, por la que se estimó en parte la mencionada reclamación.

2. Conviene precisar que la segunda ampliación del recurso solicitada por la parte recurrente frente al acuerdo de 23/3/2022 de la Oficina Técnica ejecutando la resolución del TEAC de 22/9/2021 no ha sido acordada en este recurso ni podría serlo sin antes haberse pronunciado el TEAC en el pertinente recurso de ejecución, que no nos consta, por lo que la impugnación de este acuerdo no forma parte de la pretensión ejercitada en este recurso. Obsérvese que las diligencias de ordenación de 24/11/2022 y 16/6/2023 sobre las que se asienta esta ampliación, -según el escrito de la parte demandante de 17/7/2023- no se refirió a la ampliación del recurso a la resolución de ejecución, sino a la resolución expresa del TEAC de 22/9/2021. Por ello, todas las alegaciones referidas a este acuerdo de ejecución y la pretensión de que se declare la nulidad de la resolución de 23 de marzo de 2022 resultan inocuas en este proceso.

3. Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 10/7/2017, tuvieron carácter general, dieron lugar al acta de disconformidad y a la liquidación de 7/10/2019, notificada el 17/10/2019.

Posteriormente, el 7/11/2019 (notificada el mismo día) el mismo órgano liquidador, ante una solicitud realizada por la entidad recurrente de rectificación de la anterior liquidación, dictó resolución rechazando la rectificación y reconociendo subsanar la omisión en que había incurrido la referida liquidación en lo relativo a los intereses de demora, resolución en la que se estableció el contenido definitivo de ella, al afirmar *"así pues, el acuerdo de liquidación quedaría como a continuación se indica:"* (página 9).

4. Tras la estimación parcial por parte del TEAC (resolución de 22/9/2021), la regularización correspondiente a los ejercicios 2012 y 2013 consistió en la revisión de la política de precios de transferencia que declara la entidad MIELE S.A.U., que actúa como distribuidor de los productos de la marca MIELE en España, asumiendo, al margen de la pura labor de distribución, funciones y responsabilidades de gestión del servicio técnico postventa, el riesgo de inventario, y la garantía de los productos vendidos, así como de fijar las políticas comerciales y de marketing, adaptándose a las necesidades del mercado local en función de los operadores y competidores en cada momento, bien bajo la estética de marca exigida por el grupo al que pertenece, resultando una cuota a ingresar en la liquidación de 406.213,87€ (21.462,26€ en el IS 2012 y 384.751,61€ en el IS 2013), y unos intereses de demora de 84.433,61€, reflejando una deuda tributaria a ingresar de 490.647,48€.

En fin, la liquidación reseña que el sujeto pasivo tributa conjuntamente al Estado y a las Administraciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, un 97% a la Administración del Estado y un 3% a Vizcaya en el ejercicio 2012 y un 97,13% a la Administración del Estado y un 2,87% a Vizcaya en el ejercicio 2013, y que no consta la presentación de declaraciones ante la Hacienda Foral de Vizcaya en 2012 y 2013, y, en consecuencia, no se han devuelto las cantidades que corresponden a las autoliquidaciones que debían haberse presentado.

Se procedió igualmente a comprobar las bases impositivas negativas procedentes de los ejercicios 2007 a 2011, de acuerdo con el artículo 115 de la Ley General Tributaria, por importe de 25.188.889,43€, que la liquidación eliminó, dando con ello el resultado de la cuota tributaria a pagar.

5. La resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2021 estimó parcialmente la reclamación y anuló de la regularización lo relativo al cash pool, debiendo la Inspección dictar un nuevo acuerdo en el que se excluya la regularización del cash pool y se mantenga la regularización en los demás puntos.

6. La ejecución de esta resolución del TEAC se llevó a cabo en el acuerdo de 23/3/2022 que, como hemos dicho, no forma parte de nuestro conocimiento, mediante el cual se anuló la liquidación inicial por importe de 490.647,48€ y se practicó una liquidación con los pronunciamientos del TEAC, de la cual se desprende una cuota de 80.541,53€ en el ejercicio 2013 y de 0€ en el ejercicio 2012, dando lugar a una deuda a ingresar de 103.215,65€, de los cuales 80.541,53 corresponden a cuota y 22.647,12€ a intereses; y una base imponible negativa pendiente de aplicar en periodos futuros posteriores al 2013 de 0 euros.

7. Las cuestiones litigiosas planteadas son la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria y la legalidad de la política de precios de transferencia declarados por la recurrente.

SEGUNDO.- Sobre la prescripción del derecho a liquidar por parte de la AEAT. La decisión que a mi juicio debió adoptar el Tribunal.

8. Para resolver esta cuestión, conviene poner de relieve lo sucedido, aunque sintéticamente ya lo hemos enunciado.

La liquidación notificada el 17/10/2019 regularizó una cuota de 406.213,87 euros y unos intereses de demora por cuantía de 84.433,61 euros (página 117); sin embargo, en su texto (en las páginas anteriores 115 y 116) a modo de explicación (motivación) de la cifra anterior, -de dónde salían

los 84.433,61 euros de intereses de demora-, se recogió como intereses de demora cuatro cifras que sumadas arrojaban una suma de 82.142,17 euros.

Por tanto, adolecía de una "evidente y palmaria" (según el acuerdo de 7/11/2019) omisión de los intereses de demora *"por cuanto que, del resultado de la liquidación constan las cuotas correspondientes a la Administración Tributaria del Estado y los relativos a la Administración Tributaria de Vizcaya, por separado. Además, las cuotas de una y otra Administración son utilizadas como base para el cálculo de los intereses, y es evidente que sólo se han indicado los cálculos de los intereses de las cuotas atribuibles al Estado, faltando el cuadro explicativo de los correspondientes a Vizcaya. Motivo éste por el que, al sumar los importes de los cuadros explicativos incorporados al texto del acuerdo, el resultado difiere del de la liquidación global de los intereses de demora que sí ha tenido en cuenta todos los intereses liquidados a ambas Administraciones Tributarias"*; así lo explica este acuerdo de 7/11/2019.

E, incorporando los intereses de demora sobre la deuda liquidada correspondiente a la Hacienda Vasca, resultó una deuda tributaria por intereses de demora de 84.433,61 euros, es decir la misma que había resultado globalmente en la liquidación de 7/10/2019, pero que no se derivaba del texto de ella.

La entidad recurrente solicitó una rectificación de errores (aritméticos, materiales o de hecho) el día 5/11/2019, minorando la deuda en 2.291,44 euros al reducir en ese importe los intereses de demora, de acuerdo con el texto de la liquidación de 7/10/2019.

En contestación a esta solicitud, la Administración Tributaria dictó el acuerdo de 7/11/2019 desestimando la rectificación, pero acordando modificar el acuerdo de liquidación (se subsana la omisión, dice el acuerdo) que "quedaría como a continuación se indica" (sic), manteniendo la suma de 84.433,61 euros, explicando el porqué de la diferencia.

9.La demanda reconoce que, dada la duración del procedimiento inspector (27 meses), desde que se inició (10/7/2017) hasta que se notificó la liquidación el 17/10/2019 no había transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar; y admitiendo los 19 días de dilaciones imputables al contribuyente, que apreció la liquidación, el procedimiento inspector debió terminar como máximo el día 6/11/2019 para producir la interrupción de la prescripción. En esto no hay controversia.

Sin embargo, entiende que no puede considerarse que esta liquidación sea regular y apta para poner fin al procedimiento inspector, e interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar, y, en su caso, también de practicar las comprobaciones de las bases imponibles negativas, porque, como se reconoció en el acto posterior de 7 de noviembre de 2019, esta liquidación adolecía de la correcta liquidación de los intereses de demora, de tal forma que cuando se completó con la correcta liquidación de intereses de demora en la resolución de 7 de noviembre de 2019 ya había transcurrido el plazo de duración del procedimiento inspector que, por ende, no interrumpió la prescripción.

Por tanto, lo determinante para resolver esta cuestión es si la liquidación de 7/10/2019, notificada el 17/10/2019, es apta como acto administrativo finalizador del procedimiento inspector, o bien, dada su omisión, reconocida por la propia Administración, el acto finalizador fue aquel que la subsanó, complementándola, esto es la resolución de 7/11/2019. En el primer caso no habría prescripción del derecho a liquidar; sí lo habría en el segundo caso.

10.El TEAC rechaza la prescripción porque considera que la solicitud de rectificación supone el inicio de un nuevo procedimiento diferente del inspector; por ello "la revisión solicitada del acuerdo de liquidación dictado no supone una extensión del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, puesto que estamos ante un nuevo procedimiento, esta vez de revisión, que tiene sus propios plazos". (sic).

11.Como hemos adelantado, la resolución de 7/11/2019 rechazó que se hubiera producido un error en la liquidación y, por tanto, desestimó la solicitud de rectificación, que hubiera supuesto rebajar los intereses de demora en 2.291,44 euros.

10.Pero lo determinante no es la diferencia de ambas sumas, sino la relevancia de la falta de explicación sobre de dónde se obtenía la cifra global que no coincidía con la suma de las cuatro parciales.

11.Así las cosas, el examen de la liquidación inicial y del acuerdo posterior que subsanó la omisión de la motivación de los intereses de demora de que aquélla adolecía, pone de relieve que la liquidación de 7/10/2019 o bien no contenía todos los elementos necesarios para su validez, y estaba necesitada de compleción (como se reconoció "omisión evidente y palmaria" (sic) y se hizo por la posterior resolución de 7/11/2019) o bien era susceptible de ser corregida a la baja, minorando la suma de los intereses de demora, de acuerdo con lo solicitado por la entidad recurrente.

12. No es posible sostener que la liquidación se ajustaba al artículo 102.2b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, expresando los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, y sin embargo reconocer que adolecía de la explicación sobre de dónde salía la cifra final de los intereses de demora.

13. Porque los intereses de demora son elementos integrantes de la deuda tributaria, según la letra a) del apartado 2 del artículo 58 de la Ley General Tributaria y de ahí que la notificación de las liquidaciones tributarias, en aplicación del artículo 102.2ºb) de la propia Ley, necesariamente habrá de comprender "los elementos esenciales" para determinar los intereses de demora, a saber: la base de cálculo, el periodo de tiempo por el que se devengan, y, más en concreto, el día inicial así como el día final del cómputo y, por último, el tipo de interés aplicable, incluyendo en esta última especificación, en su caso, las variaciones del mismo que correspondan por razones temporales de acuerdo con las diferentes Leyes de Presupuestos que resulten de aplicación.

14. Como hemos sostenido en sentencias anteriores, -entre otras, SAN de 20/7/2017 (rec. 237/2015)-, la obligación de notificar los elementos básicos del cálculo de los intereses de demora es una manifestación en el Derecho Tributario de esa obligación genérica que tiene la Administración de motivar, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de Derecho, los actos administrativos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos. Motivación que, a su vez, es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 CE de la Constitución y que también desde otra perspectiva puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 CE sino también por el artículo 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa).

Y en este caso, la base del cálculo de la liquidación de 7/10/2019 no conducía a la suma global cuantificada, sino a otra inferior, y ese elemento esencial de la deuda tributaria sólo se explicó y se conoció tras la resolución de 7/11/2019.

No es baladí la afirmación de la demanda de que la liquidación no permitía conocer cómo la Inspección había llegado a dos cifras diferentes, explicación (motivación) que se produjo en el posterior acuerdo que la completó.

15. No le falta razón a la demanda cuando pone de relieve lo contradictoria que resulta la afirmación de la contestación a la demanda de que el acuerdo de 7/11/2019 no fue recurrido, lo que revela la sustantividad del mismo para la compleción de la liquidación, por lo que realmente el procedimiento inspector no concluyó sino el día de la notificación el 7/11/2019, y ese día había transcurrido (por uno solo día) el plazo de prescripción, que pudo evitarse si la Administración Tributaria hubiera puesto la diligencia debida para subsanar la omisión que le puso de relieve el obligado el día 5/11/2019.

16. En fin, no es aceptable el argumento de la resolución del TEAC de que el procedimiento de rectificación es un procedimiento de revisión independiente del de Inspección y no permite extender la duración de éste hasta que se resuelva aquél, lo que teóricamente y a juzgar por lo dispuesto en el artículo 220 LGT sería así en cuanto tiene sustantividad propia. Y no es aceptable porque se quedó en esta verdad teórica, que no resuelve la controversia.

17. Ahora bien, el problema radica (este es el meollo de ella) en que la resolución de 7/11/2019 no sólo resolvió la solicitud de rectificación, desestimándola porque no había nada que rectificar, sino que fue más allá y, so capa de resolverlo (desestimándolo), dictó una nueva resolución, una nueva liquidación, subsanando la omisión de que había adolecido la anterior; reiteramos lo que dijo *"así pues, el acuerdo de liquidación quedaría como a continuación se indica:"* (página 9).

18. La consecuencia de todo ello es que cuando se dictó la liquidación con efectos interruptivos de la prescripción el 7/11/2019, éstos, que se habían iniciado el día 10/7/2017, habían desaparecido, por haber excedido el procedimiento de la duración legal, por lo que tratándose de los ejercicios 2012 y 2013, el plazo para ejercer la Administración tributaria el derecho a liquidar concluyó el 26/7/2017 y de 2018 respectivamente, por lo que es preciso declarar que la liquidación de 7/10/2019 y su complemento de 7/11/2019 no son ajustadas a derecho y no han desplegado los efectos de interrumpir la prescripción, la primera por no contener los elementos esenciales exigidos por la LGT, la segunda por haber prescrito el derecho de la Administración, por lo que todo su contenido carece de eficacia, tanto lo relativo a la deuda liquidada como a la comprobación de las bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores (2007 a 2011).

19. Ahora bien, no es posible realizar declaraciones de futuro como solicita la parte demandante respecto a la imposibilidad de realizar futuras comprobaciones de las bases imponibles negativas de los ejercicios 2007 a 2011; será eventualmente en el procedimiento de comprobación donde

se pretendiera realizar esta comprobación donde la parte podrá oponer, en su caso, la prescripción contenida en el artículo 66.bis de la LGT.

20. La decisión del Tribunal.

Procede, por tanto, estimar parcialmente el recurso y anular la resolución del TEAC y las resoluciones de las que trae causa, incluyendo la de 7/11/2019, por no ajustarse a derecho, con el alcance que se infiere de los fundamentos anteriores. Esta estimación nos releva de la necesidad de valorar y resolver la cuestión relativa a los precios de transferencia.

TERCERO.-Costas.

En cuanto a las costas en el caso que nos ocupa, al estimarse parcialmente la pretensión actora, no procede hacer expresa condena en costas.

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

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo nº 196/2021, promovido por el Procurador Sr. Moya Gómez, en nombre y representación de la entidad Miele S.A.U. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22/9/2021, y contra las resoluciones de las que trae causa, que se anula por no ajustarse a derecho, sin hacer expresa condena en costas.

Madrid, a 12 de noviembre de 2025.

El Magistrado discrepante autor del voto particular.

GERARDO MARTINEZ TRISTAN

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