

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054803

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de junio de 2014

Vocalía 5.^a

R.G. 5662/2011

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones del derecho a deducir. Reglas especiales respecto de algunos bienes de inversión. Vehículos. Deducción de cuotas de IVA soportado por el renting de vehículos cedidos en uso a trabajadores dependientes de una entidad: Presunción *iuris tantum*. La norma establece que la deducibilidad de cuotas soportadas en relación con la adquisición de turismos es del 50 por ciento. Se trata de una presunción *iuris tantum* que puede ser desvirtuada por el interesado acreditando que la afectación es exclusiva o superior a ese 50 por ciento. Asimismo, en el caso de vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los agentes comerciales, se presume una afectación del 100 por cien. La presunción legal de afectación al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, aplicable a vehículos automóviles de turismo, no supone una «restricción general de derecho a deducir en caso de uso profesional o empresarial limitado». El principio del que se parte es el contrario, permitir la deducción inmediata de las cuotas soportadas en la misma proporción en que el automóvil adquirido o utilizado esté afecto al ejercicio de la actividad gravada. Por lo tanto, el principio de neutralidad se respeta escrupulosamente.

En este supuesto, hay que distinguir entre las cuotas deducidas por el renting de los vehículos cedidos al personal comercial y aquéllas de los cedidos a directivos. En el caso de los vehículos cedidos a directivos es el obligado tributario el que debe acreditar la afectación exclusiva a la actividad empresarial para la deducibilidad del 100% de las cuotas soportadas, dado que no le resulta aplicable ninguna de las excepciones del art. 95.Tres.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y, en el presente caso, el reclamante no aporta prueba alguna que permita justificar una deducción de las cuotas superior al 50 por ciento. Por otro lado, en relación con los vehículos cedidos al personal comercial, la Ley establece una presunción de afectación del 100 por cien, de manera que si la Administración considera que el grado de afectación es menor, es a ella a la que le corresponde acreditar tal afectación. Ahora bien, en el presente caso el interesado declara un grado de afectación del 75 por ciento, menor que el que la norma establece. Por lo tanto, si ahora pretende incrementar dicho porcentaje de deducción deberá acreditarlo, en virtud de la presunción de certeza prevista en el art.108 de la Ley 58/2003 (LGT) y, al no quedar acreditado por la entidad un grado de afectación superior al inicialmente declarado, deben desestimarse sus pretensiones.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 11, 70, 79, 92 y 95.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 108.

TEXTO DE LA RESOLUCIÓN

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (17/06/2014), vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad X, S.A., con NIF: ..., y en su nombre y representación por D. ..., con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de liquidación dictado por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, derivado del acta de disconformidad nº ..., incoada por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos mayo de 2005 a diciembre de 2006 por importe total de 2.529.541,32 euros, siendo la cuantía de la reclamación la correspondiente al mes de febrero de 2006 por importe de 530.487,13 euros a ingresar.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 27 de enero de 2011 fue incoada a la reclamante acta de disconformidad nº ... por el concepto y periodos reseñados.

Las actuaciones habían sido iniciadas en fecha 25 de mayo de 2009. Los motivos de la regularización propuesta en el acta de disconformidad, en relación exclusivamente con las cuestiones alegadas por la interesada en la presente reclamación, fueron los siguientes:

- IVA devengado por servicios de publicidad marcas: La entidad ha satisfecho contraprestaciones por servicios de publicidad que le han sido prestados por terceros y soportado el IVA correspondiente. El actuario considera que la publicidad se ha realizado conjunta e indiferenciadamente para los productos propios de la entidad y para las marcas que no son titularidad de la misma sino de la sociedad residente en Suiza, Y, S.A. Considera correcta la deducción del IVA soportado pero no la no repercusión de IVA por los servicios de publicidad que ha realizado en beneficio de cada una de las marcas que ha incluido en sus soportes publicitarios.

- No admite la deducción de una parte de las cuotas de IVA soportado en la adquisición de servicios por arrendamientos de vehículos de empresa (renting), tanto del personal directivo como del comercial. Formula propuesta de liquidación considerando que el 50% del tiempo existe una disponibilidad para fines particulares.

Presentadas las alegaciones pertinentes, el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes modificó la liquidación propuesta mediante acuerdo de fecha 30 de junio de 2011. Considera, en relación con los vehículos cedidos al personal comercial que la entidad consideró en su día un grado de utilización para las actividades empresariales menor (75%) del que la norma establece como presunción (100%) y el actuario no ha traído prueba al expediente que la utilización sea del 50%. Sí procede la regularización de las cuotas deducidas por el renting de los vehículos cedidos a los directivos y del IVA devengado por servicios de publicidad de marcas.

El importe de la deuda a ingresar asciende a 2.529.541,32 euros, de los que 647.571,02 euros corresponden a los intereses de demora.

Este acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 30 de junio de 2011.

Segundo.

En fecha 27 de julio de 2011 interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, el reclamante alegó en síntesis, lo siguiente:

- Las dilaciones en el procedimiento inspector no son imputables a la interesada, por lo que se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Realiza un análisis detallado de las dilaciones del procedimiento.

- Que X, S.A. no está en ningún caso obligada a repercutir servicios publicitarios sujetos a IVA a la entidad licenciante. Ello se opondría a la realidad contractual, a las obligaciones jurídicas asumidas por las partes, y a los principios de libre concurrencia y valoración de mercado.

- El IVA referido a los rentings de los vehículos comerciales debería reputarse como íntegramente deducible, sin limitación. Solicita que se anule la liquidación en relación con la no deducción del IVA en arrendamientos de vehículos utilizados por personal directivo y comercial en su integridad, o subsidiariamente no se confirme en relación con las cuotas soportadas referidas a los arrendamientos de vehículos del personal comercial.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Las cuestiones a resolver por este TEAC consisten en determinar si el acuerdo impugnado se ajusta a derecho, debiendo:

- 1) Analizar si las dilaciones del procedimiento están correctamente imputadas.
- 2) Determinar si la regularización del IVA devengado por lo que venimos denominando "servicios de publicidad prestado al licenciante de las marcas" se ajusta a derecho.
- 3) Determinar el IVA soportado deducible en la adquisición de servicios por arrendamientos de vehículos de empresa tanto del personal directivo como del comercial.

Segundo.

La primera cuestión a resolver consiste en analizar las diversas dilaciones del procedimiento.

Esta cuestión ha sido resuelta por este Tribunal Económico Administrativo Central, desestimando las pretensiones del reclamante, en resolución de fecha 24 de abril de 2013, en relación con la reclamación R.G.3628/2011 interpuesta por la interesada, contra el acuerdo de liquidación dictado por la misma Dependencia y en el desarrollo de las actuaciones inspectoras relativas también al Impuesto de Sociedades, ejercicios 2004 a 2006. Dada la unidad de doctrina de este Tribunal, se reproduce la fundamentación y se transcribe el contenido de la citada resolución en relación con esta pretensión de la entidad reclamante:

“ Las actuaciones inspectoras comenzaron en fecha 25 de mayo de 2009. La notificación del acuerdo de liquidación se produjo en fecha 28 de junio de 2011.

El artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), dispone:

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

Para este plazo de doce meses no han de computarse las dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria ni los periodos de interrupción justificada, tal como señalan los artículos 104.2 de la LGT y 102.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT).

En el acta se recoge que en el procedimiento se han producido unas dilaciones de 462 días.

Por otro lado, es de resaltar que respecto de otros conceptos tributarios que fueron objeto de comprobación en las mismas actuaciones inspectoras se firmaron actas de conformidad. Así, las relativas a las obligaciones tributarias de la entidad de Retener e Ingresar a cuenta sobre los Rendimientos del Trabajo y de Actividades profesionales (la nº 77264735), Retener e Ingresar a cuenta sobre los Rendimientos de Capital Mobiliario (la nº 77264534), Retener e Ingresar a cuenta sobre el IRNR (la nº 77267011) o la del Impuesto sobre Sociedades (la nº 77267185). Pues bien, en esas actas de conformidad se recogía que en el procedimiento había unas dilaciones de 462 días hasta la fecha de la incoación de las actas. En esas actas se hacía constar que “El obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación provisional que antecede, extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación.”

A pesar de la recurrente prestó conformidad a dichas actas en las que se recogían unas dilaciones en el procedimiento de 462 días, este Tribunal entrará a valorar las dilaciones del procedimiento que son alegadas por la reclamante, la cual solo presta conformidad respecto de la dilación producida como consecuencia de la ampliación del plazo concedido para efectuar alegaciones a las actas de disconformidad.

En todo caso, este Tribunal quiere resaltar que en el acuerdo de liquidación tan solo se regulariza el ejercicio 2006, puesto que, tanto en el ejercicio 2004, como en el ejercicio 2005 la base comprobada coincide con la declarada. Aún en el supuesto caso de que, tal como alega la reclamante, se hubiese superado el plazo máximo de duración del procedimiento, ello no conllevaría la prescripción del ejercicio 2006, ya que el acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 28 de junio de 2011.

El artículo 66 de la LGT dispone: “Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (...)” y el artículo 67 de la LGT: “El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: En el caso a) desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (...)” y el artículo 68.1 de la LGT que regula la interrupción de los plazos de prescripción dispone que: “El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la

recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”

Antes de que haya transcurrido el plazo de cuatro años desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo para presentar la declaración o autoliquidación (esto es, 25 de julio de 2007), se han realizado actuaciones con virtualidad para interrumpir la prescripción y muy significadamente el acuerdo de liquidación de 28 de junio de 2011, notificado el mismo día. Por lo tanto, la liquidación correspondiente al ejercicio 2006 fue realizada, en todo caso, antes de producida la prescripción.

No obstante, este Tribunal analizará las dilaciones con el objeto de comprobar si resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de la LGT: “El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.”

Todas las dilaciones que se alegan corresponden a la falta de aportación de documentación de diferentes peticiones realizadas por la Administración y están detalladas en el informe ampliatorio al acta. A continuación se analizarán las peticiones de documentación que dan lugar a las dilaciones y que son alegadas por la reclamante.

PETICIÓN Nº 1: Se refiere a la aportación de una serie de ficheros relativos a la contabilidad de la empresa. Alega la reclamante que la dilación es inexistente, puesto que la interesada aportó la documentación solicitada en la fecha indicada para ello, esto es, el 17 de junio de 2009. La Administración lo que hace es pedirle de nuevo la información en formato específico, que no era obligado, constituyendo una obligación nueva.

No comparte este Tribunal la postura de la reclamante en cuanto a que la petición de la Administración sea una obligación nueva. En correo de 6 de julio de 2009 se le advierte que los ficheros aportados contienen el asiento de apertura y un asiento global por día, mientras que se solicitó que se aportara en relación con el Libro Diario, el “Report” SAP denominado RFBELJ10, en el que figuran todos los asientos del día y no un asiento global, por lo que se reitera que aporte los Libros Diario de los ejercicios objeto de comprobación que contengan todos los asientos del día, que era lo que se le había inicialmente solicitado. Por otro lado, se le aclaran aún más en correo de 7 de julio de 2009 las razones por las que lo aportado no se ajustaba a lo solicitado, toda vez que el artículo 25 del Código de Comercio establece que la Contabilidad “permita un seguimiento cronológico de todas las operaciones” y que el artículo 28.2 del Código de Comercio señala: “El Libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate.” Se aclara en el mismo correo que es lo que la entidad debe disponer y es lo que se había interesado.

El artículo 104 a) del RGAT dispone que constituye una dilación por causa no imputable a la Administración:

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

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación correspondiente a la falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 1, está correctamente imputada, en la medida que no se aportó correctamente la documentación en la fecha solicitada.

PETICIÓN Nº 2: Se refiere a la aportación de una serie de ficheros relativos a los Libros de facturas emitidas y recibidas. Alega la reclamante que una vez aportados, se indica por la Inspección unos presuntos errores relativos al NIF; alega que no son tales, ya que el NIF no debía figurar en aquellos ejercicios en el Libro Registro de facturas recibidas.

En primer lugar este Tribunal quiere señalar que lo que advierte la Inspección es que falta el NIF de los destinatarios en el Libro Registro de facturas emitidas (correo de 8 de julio de 2009).

A este respecto, el artículo 63.3 del RD 1624/1992, en relación con las facturas expedidas, en la redacción vigente hasta 21 de noviembre de 2007, preceptuaba como una de las menciones a incluir “la identificación del destinatario”. Es cierto que no se decía expresamente “el NIF”, como se dijo en la redacción posterior dada por el

RD 1466/2007. Pero en cualquier caso la discusión resulta bizantina pues esta no es la única advertencia hecha por la Inspección, aunque sí la única a la que la reclamante pone pegos, sino que en el mismo correo se indica que falta un fichero de IVA Régimen especial de agricultura de junio de 2006 y en correo de 24 de julio de 2009 se indican otros errores tales como que en el Libro Registro de facturas emitidas de 2005 se repiten los meses 8 y 10 y faltan los meses 9 y 11 y que en el Libro Registro de facturas recibidas en el fichero de facturas no mecanizadas, meses 3, 5, 9 y 11 aparecen dos empresas, Z, S.A. y W, con sus correspondientes registros de IVA y en el Libro Registro de facturas emitidas de 2006, en los meses 1, 6, 9 y 10 también están relacionados los registros de estas dos empresas, solicitando la aclaración de esta cuestión.

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal la dilación correspondiente a la falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 2, está correctamente imputada, en la medida que no se aportó correctamente la documentación en la fecha indicada para su aportación.

PETICIÓN Nº 3: Se refiere a la aportación de una serie de datos relativos a operaciones vinculadas. Alega que la obligación de documentación respecto de la operaciones vinculadas no existía en los periodos abiertos a Inspección, por lo que no existe dilación al tener que preparar dicha documentación en un breve plazo de tiempo.

El artículo 171.3 del RGAT dispone: "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."

En este caso se respetó el plazo de diez días, puesto que se solicitó esta información en la comunicación de inicio, que fue notificada en fecha 25 de mayo de 2009 y se debió entregar el 17 de junio de 2009., computando la dilación a partir de esta fecha.

Este Tribunal ha mantenido como criterio que la obligación de conceder un plazo (mínimo de 10 días) se hace depender de que la documentación requerida debe 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" sin existencia de graduación legal introduciría un elemento de subjetividad que iría en contra de la seguridad jurídica sin que ello pueda llevar a pedir "imposibles" al contribuyente, lo que no es el caso. (Resoluciones de 15 de junio de 2011, RG 729/2010 y de 21 de febrero de 2013, RG 2234/2011).

Como hemos señalado en ocasiones anteriores, si bien con la vigencia de la LGT de 1963 y el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 (artículos 31.bis.2 y 36.1), que la normativa tributaria no subordina la imputación de la dilación al hecho de que la documentación solicitada sea de llevanza obligatoria para el sujeto pasivo inspeccionado; ni dicha normativa subordina la imputación de la dilación al hecho de que la documentación solicitada sea de llevanza obligatoria para el sujeto pasivo inspeccionado; debiendo ponerse a disposición de la inspección, además de los libros o registros obligatorios, la correspondencia, documentos y demás justificantes concernientes a la actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos; debiendo aportarse también a la inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en las declaraciones, así como facilitar la práctica de las comprobaciones que sean necesarias para verificar la situación tributaria del sujeto pasivo.

Todo ello es ratificado por la LGT de 2003 (artículo 104.2) y el RGAT (artículos 104.a y 171.1.e y 3), cuando se establece que los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector no sólo declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos, contabilidad, libros registro establecidos por las normas tributarias, facturas, justificantes y documentos sustitutivos, sino también los documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria; no siendo imputables a la Administración tributaria, los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria.

E indudablemente, la documentación requerida por la Inspección en el procedimiento de comprobación e investigación que ahora examinamos, tiene la trascendencia tributaria suficiente en el mismo para que no deba imputarse retraso alguno a la Administración tributaria, puesto que a través de ella se pretendía conocer el conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto.

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación correspondiente a la falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 3, está correctamente imputada, en la medida que la Administración le dio plazo de tiempo suficiente para cumplimentar la petición.

PETICIÓN Nº 24: Se refiere a la aportación de una serie de datos relativos a operaciones vinculadas. Alega la reclamante que la obligación de documentación respecto de la operaciones vinculadas no existía en los periodos abiertos a Inspección, por lo que no existe dilación al tener que preparar dicha documentación en un breve plazo de tiempo.

Este Tribunal se pronuncia en los mismos términos que en la petición anterior, ya que se solicitó la información el 2 de julio de 2009 para que la aportara el 15 de julio de 2009, superando, por tanto el plazo mínimo de diez días previsto en la normativa, por lo que a juicio de este Tribunal la dilación correspondiente a la falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 24, está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 25: Se refiere a la aportación de documentación acreditativa subyacente relativa a ajustes extracontables consignados en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006 y en el caso de tratarse de un ajuste negativo, acreditación del ajuste positivo consignado en su día.

Alega la reclamante que se refiere a información de un ejercicio prescrito y además ya inspeccionado, por lo que la Administración goza de las facultades necesarias para la obtención de la información que necesita.

El artículo 70.3 de la LGT dispone: "La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente."

Por otro lado se recoge en diligencia 3, de fecha 15 de julio de 2009, lo siguiente: "(...) lo aportado son documentos confeccionados con ocasión de actuación inspectora anterior en los que puede percibirse ajustes positivos de los que, los ahora interesados, son reversión, y se manifiesta el concepto al que corresponde cada uno de estos ajustes, no aportándose, sin embargo, la documentación subyacente; a estos efectos, en esta fase inicial, por documentación subyacente, sería suficiente, la percepción de que, efectivamente, coincidente con el ajuste fiscal existe el correspondiente cargo en a cta. contable de la provisión, que, a su vez fue abonada cuando se realizó el anterior ajuste positivo; sin perjuicio de esto, respecto del ajuste "Prov. Litigios ruidos y litigios laborales", como documentación subyacente se interesa la correspondiente a la completa acreditación del hecho que origina el gasto contable y fiscal. (...)"

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal la dilación correspondiente a la falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 25, está correctamente imputada, en la medida que no se aportó correctamente la documentación en la fecha indicada para su aportación y en la medida que la Inspección estaba solicitando datos relativos a periodos objeto de comprobación, no disponiendo la Administración de tal información, tal como alega la reclamante.

PETICIÓN Nº 38: Se refiere a la aportación de documentación relativa a la conexión o concreción en relación con el valor contable de los elementos transmitidos a V, S.A. de la factura emitida en fecha 1 de diciembre de 2006.

Alega la reclamante que toda la documentación fue aportada en fecha.

Sin embargo, en diligencia 6 de fecha 8 de octubre de 2009 se recoge lo siguiente: "(...) Lo aportado no cumple íntegramente lo interesado por lo que se pide que se complete en el sentido de conectar los datos que se consignan en el folio aportado con las magnitudes que se desglosaron en la factura, de modo que pueda percibirse cómo se integran en cada uno de los bloques, por tipo o exención, que se expresan en la factura cada uno de los conceptos que se listan en el folio aportado. (...)"

Por lo que, a juicio de este Tribunal, la dilación correspondiente a la falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 38, está correctamente imputada, puesto que al no cumplir lo interesado el folio aportado en fecha 30 de julio de 2009, el requerimiento no se considera íntegramente cumplimentado.

PETICIÓN Nº 39: Se refiere a la aportación de documentación relativa al reflejo contable y valoración relativa a una determinada finca.

Alega la reclamante que se solicitó la información el 15 de julio de 2009, lo cual, dadas las fechas supone una dificultad para obtener la información. No pudo entregarla en la fecha solicitada, esto es, el 30 de julio de 2009, y en el mes de agosto la mayoría de los trabajadores disfrutaban de vacaciones, por lo que se entregó la información en la primera sesión de trabajo convocada tras el periodo estival. Dadas las fechas en que se solicitó la información alega que la dilación no es imputable al contribuyente. A juicio de la reclamante no debe constituir una dilación imputable ya que debe respetarse el derecho al mes de vacaciones previsto en el Estatuto de los Trabajadores.

Tal cuestión ha sido tratada por nuestro Tribunal Central en diversas ocasiones, entre otras en las resoluciones de 15 de marzo de 2007, RG. 1945/05 o de 15 de septiembre de 2010, RG 4538/2009, afirmándose al respecto en la primera lo siguiente:

"En relación con la consideración de los periodos de vacaciones del personal de las entidades como dilación provocada por el contribuyente nada dice el Reglamento de Inspección. Simplemente se infiere de su articulado un plazo máximo de las actuaciones inspectoras, debiendo entender que los doce meses a los que se hace referencia es el plazo que se atribuye a la Inspección para que, bajo su responsabilidad, realice la actuación inspectora. Y nos referimos al término "bajo su responsabilidad" porque de dicho plazo sólo se podrían excluir aquellas situaciones que hagan imposible el ejercicio efectivo de la actuación inspectora por causas ajenas a la

propia inspección, como serían las dilaciones causadas por el contribuyente o las interrupciones justificadas que se escapan del propio control del órgano inspector (solicitud de informe a otro órgano, remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal o fuerza mayor). Por tanto, del plazo de duración de las actuaciones inspectoras se establece como un plazo máximo que limita temporalmente las actuaciones de la Inspección evitando que por su propia responsabilidad se produzca un excesivo alargamiento de las mismas. (...)

(...) Pero atribuir también en dicho plazo las vacaciones del personal de la entidad objeto de las actuaciones sería aceptar la reducción del plazo de las actuaciones por causas no imputables a la propia Administración, lo que parece ir contra el espíritu de la norma. Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado anteriormente este Tribunal manteniendo la postura de la Inspección y, por tanto, confirmando que toda demora en el procedimiento imputable al obligado tributario constituye una dilación, aunque sea con motivo del periodo vacacional. En definitiva, no existe ninguna disposición tributaria que establezca que el mes de agosto no se deba computar como dilación imputable a efectos del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En consecuencia, se debe contar el mes de agosto como cualquier otro mes (Resoluciones de 18-5-2006, R.G. 3970/2004; 27-9-2006, R.G. 3659/2005).

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 13 de septiembre de 2011, recurso 525/2008, confirma este criterio:

“En todo caso, la Sala considera que constituye dilación imputable al contribuyente si interesa el aplazamiento de las actuaciones inspectoras por el disfrute de las vacaciones de los trabajadores, en cuanto esta circunstancia es plenamente atribuible al contribuyente, y si se le reconoce ha de ser con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento. Una doctrina similar ha sido sentada por esta Sala en relación con la ampliación del plazo de presentación de alegaciones al acta de inspección, en sentencia de 24 de Enero de 2011.”

Por tanto, el mes de agosto debe tratarse como cualquier otro mes y el retraso en la aportación de la documentación constituye una dilación por causa no imputable a la Administración.

PETICIÓN Nº 43: En diligencia de fecha 30 de julio de 2009 se señala lo siguiente: <En diligencia de 2 de julio de 2009 se recepcionó por la Inspección “Documentación de Precios de Transferencia”, sin los Anexos que ese documento relaciona; se interesa se ponga a disposición de la Inspección el Anexo 17 que se denomina “Detalle de las operaciones realizadas con las diferentes entidades.”>

Alega la reclamante que la aportación no es obligatoria y que el requerimiento se produjo en fecha 30 de julio de 2009, un día antes del comienzo del periodo de vacaciones estivales más común entre los trabajadores de la Compañía.

A juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada, ya que la Inspección le ha dado más de un mes y medio para cumplir con el deber de colaboración, cumpliendo por tanto lo dispuesto en el artículo 173.1 del RGAT. Por otro lado, como se ha señalado anteriormente, el mes de agosto debe tratarse como cualquier otro mes y el retraso en la aportación de la documentación constituye una dilación por causa no imputable a la Administración.

PETICIONES Nº 44 y 47: La petición nº 44 se refiere a la aportación de documentación relativa a la exposición detallada de determinados productos y al fundamento en que se sustenta la aplicación del tipo de IVA aplicado por la entidad.

Alega la reclamante que no era de aportación obligatoria y que conlleva tener en cuenta información de diferentes departamentos que no es estrictamente contable. Alega además que el requerimiento se produjo en fecha 30 de julio de 2009, un día antes del comienzo del periodo de vacaciones.

A juicio de este Tribunal la dilación es correctamente imputada, puesto que, conforme a lo ya expuesto en relación a la petición 3, la Administración está solicitando una información necesaria en aras de realizar una correcta regularización y le ha da la interesada más de un mes y medio para cumplir con el deber de colaboración. En cuanto al periodo estival, cabe señalar lo mismo que en la petición nº 39.

La petición nº 47 se refiere a la aportación de la relación de personas a las que se ha satisfecho rentas en especie en 2005 y 2006.

Alega la reclamante que se trata de información que obra en poder de la Administración al haber sido declaradas en modelos 111, 115 y 190.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal, esta información no es la dispone la Administración, puesto que se solicita el desglose por conceptos del total imputado, información que no se detalla en los modelos. Por lo tanto, el retraso en la aportación de la documentación supone una dilación por causa no imputable a la Administración.

PETICIÓN Nº 52: Se refiere a la aportación de documentación justificativa que la entidad ha tenido en cuenta para el cálculo de las indemnizaciones satisfechas a diferentes perceptores. Con referencia al Sr. A dicha documentación deberá reflejar la forma de pago acordada.

Alega la reclamante que el Sr. A llevaba jubilado desde años anteriores a los ejercicios objeto de comprobación, siendo necesario reconstruir toda esa información, que involucraba ejercicios prescritos. Alega que se trata de mucha información.

Resulta de aplicación el artículo 70.3 de la LGT, transcrito al analizar la petición nº 25. También se ha respetado el plazo mínimo previsto en el artículo 173.1 del RGAT; en este caso se concedió un plazo de 20 días, plazo razonable, a juicio de este Tribunal, para aportar la información requerida. Parece lógico que, mientras se vayan satisfaciendo importes de indemnización a un preceptor, aunque este se haya jubilado previamente, se tengan disponibles los cálculos soporte de los importes a satisfacer sucesivamente.

Por lo tanto, el retraso en la aportación de la documentación supone una dilación por causa no imputable a la Administración.

PETICIÓN Nº 54: Se refiere a la aportación de documentación correspondiente a las operaciones reflejadas en concepto de "Gastos extraordinarios. Reestructuraciones".

Alega la recurrente que ya entregó información relativa a estos gastos anteriormente.

Sin embargo a juicio de este Tribunal, no se trata de una reelaboración de la documentación, sino que se requieren una serie de aclaraciones sobre la información aportada anteriormente; por lo tanto, lo que se solicita es nueva información. El retraso en la aportación de la documentación supone una dilación por causa no imputable a la Administración.

PETICIÓN Nº 55: Se refiere a la aportación de documentación relativa a retribuciones a las que se había aplicado una reducción

Alega la reclamante que se trata de una reelaboración de la documentación aportada anteriormente.

Sin embargo a juicio de este Tribunal, no se trata de una reelaboración de la documentación, sino que, tal como se explica en diligencia de fecha 8 de octubre de 2009, en lo aportado no se incluye lo que interesaba, que era la naturaleza de las retribuciones que sustentara la reducción aplicada por la entidad en orden a la práctica de retención, por lo que se interesa que complete lo aportado y se explicita en qué se sustenta en cada caso la reducción aplicada y su concreta cuantificación.

El retraso en la aportación de la documentación supone, por tanto, una dilación por causa no imputable a la Administración.

Por otro lado, alega que la no aportación en plazo de esta documentación no entorpeció el procedimiento inspector.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal esta información era necesaria para poder realizar una correcta regularización. Teniendo en cuenta que el requerimiento fue realizado 30 de julio de 2009 y no se aportó íntegramente lo solicitado hasta el 17 de noviembre, podemos llegar a la conclusión que este retraso en la aportación de la documentación supuso un entorpecimiento en el desarrollo de las actuaciones.

PETICIONES Nº 56, 57, 58, 59 y 60: Alega la reclamante en estas peticiones que no son de naturaleza contable y por su naturaleza son de imposible incumplimiento inmediato.

Estas peticiones se refieren a las ventas o promociones en las que se haya realizado por la entidad, junto con el producto de alimentación, una entrega de un producto que no sea de alimentación. Se solicita la relación de estas ventas, identificación de las cuentas contables en las que están recogidas tales ventas, identificación de los proveedores y la acreditación de esas ventas.

La Inspección dio un plazo razonable de veinte días para cumplimentar estas peticiones, que como vemos están plenamente relacionadas.

A juicio de este Tribunal Central, el retraso en la aportación de la documentación solicitada se halla también justificado en este caso.

PETICIÓN Nº 63: Se refiere a la aportación de documentación que justifique las variaciones del endeudamiento con empresas del grupo, así como los motivos por los que aumentó tanto el importe como el vencimiento del endeudamiento.

Alega la reclamante que aportó en plazo la documentación solicitada.

En diligencia nº 8 de fecha 28 de octubre se recoge: "Se aportan documentos en inglés de los que se interesa traducción a idioma oficial en Cataluña." Se recoge al final de la diligencia "Se señala nueva sesión de trabajo conjunta para el día 17 de noviembre de 2009 alas 9,30 horas en las Dependencias de la Inspección. Sin perjuicio de esa fijación de nueva sesión de trabajo conjunta al haber quedado hoy pendiente de entrega por parte de la Entidad cuestiones interesadas por la Inspección, al efecto de que no se extienda la dilación prevista para tal supuesto en el Art. 104.a) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento

General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, durante todo el tiempo que transcurre desde hoy hasta el de la nueva sesión de trabajo conjunto, si en cualquier día anterior la Entidad ya lo tiene disponible puede hacer entrega de ello en estas Dependencias de la Inspección, concluyendo así el cómputo de su dilación.”

El artículo 34.1 de la LGT dispone:

“Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: (...)

d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.(...)”

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal, el obligado tributario puede aportar la documentación solicitada, bien en castellano, bien en catalán, que son los idiomas oficiales en Cataluña, Comunidad Autónoma en la que se desarrolla el procedimiento inspector. Al no haber aportado esta documentación en ninguno de los idiomas oficiales, el requerimiento no está correctamente cumplimentado. Posteriormente, en fecha 17 de noviembre de 2009, cuando aporta la documentación en castellano, se pone fin a la dilación. Por lo tanto la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 63 está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 67: Se refiere a la aportación de documentación acreditativa de determinados pagos.

Alega la recurrente que en la fecha solicitada aportó parcialmente esta documentación pero ello no supuso ninguna paralización del procedimiento inspector, pues no se ha justificado en la diligencia nº 6 ni en el informe de disconformidad o en el acuerdo de liquidación se ha acreditado o justificado que el retraso en la aportación de documentación haya paralizado o impedido el desarrollo normal del procedimiento inspector.

Este Tribunal quiere resaltar que, tal como se detalla en el informe de disconformidad, en la dilación imputable a la falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 67, al contribuyente le faltaba por aportar además de esta documentación, la relativa a las peticiones 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60 y 63. Es decir, faltaba numerosa documentación por aportar, lo cual, fue causa del entorpecimiento del procedimiento inspector. Por lo tanto la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 73: Se refiere a la aportación de una serie documentación relativa al informe “Valoración del negocio de refrigerados lácteos de X, S.A.”, el cual fue aportado por la entidad.

Alega la recurrente que el total de la información solicitada fue aportada el 14 de diciembre de 2009, mientras que la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 73 abarca hasta el 14 de enero de 2010.

Sin embargo, en diligencia nº 9, de 17 de noviembre de 2009, se hace constar que la interesada aportó el contrato al que hace referencia la valoración y que había sido solicitado por la Inspección, en inglés. En la misma diligencia se interesa por la Inspección, el contrato en castellano o en catalán. Este contrato en castellano es aportado en fecha 14 de enero de 2010 mediante correo, por lo cual a juicio de este Tribunal, la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 73 está correctamente imputada, por las mismas razones expuestas en la petición nº 63.

PETICIÓN Nº 78: Se refiere a la aportación de documentación relativa al personal que ha recibido obsequios como consecuencia del artículo 42º del “Convenio colectivo del Centro de Trabajo ...”, solicitando la relación del personal que fue retribuido con estos obsequios, con el detalle del tipo de retribución percibida, dineraria o en especie, así como el valor imputado por esta última.

Alega la reclamante que aportó la documentación en plazo y así se hace constar en diligencia nº 9 de 17 de noviembre de 2009 cuando se señala “a)por 1.c) se aporta folio con los datos de retribución que a partir de 2005 debió ser objeto de retención y, según la entidad, los cálculos debidos”.

Sin embargo, cuando la diligencia nº 9 se refiere al apartado 1.c) de la anterior diligencia nº 8, de fecha 8 de octubre de 2009, hace referencia a la indemnización recibida por el Sr. A., tal como consta en esta última diligencia y que nada tiene que ver con la petición nº 78. Esta petición nº 78 es la nº 8 de la diligencia 8 de fecha 8 de octubre de 2009. En referencia a esta petición se recoge en diligencia nº 9 de 17 de noviembre de 2009 lo siguiente: “h) por 8 y 10 se aportan folios con datos iniciales sobre lo pedido, se conviene que directamente se establecerán los contactos directos entre las personas del Equipo, - Dª. B, con las personas de la Entidad, - D.ª C., para ir concretando todos los datos precisos.”

En diligencia nº 11 de fecha 21 de enero de 2010 se hace constar en el punto 4: “Efectúa entrega la Sra. Apoderada de la Entidad de documentación, que se firma para identificación, relativa a lo interesado en número 8 de la diligencia de fecha 28 de octubre de 2008 (...)”. Por tanto es en esta fecha cuando se pone fin a la dilación, tal como señala el informe de disconformidad.

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 78 está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 80: Se refiere a la aportación de una serie documentación relativa a vehículos automóviles. Concretamente, relación de dichos vehículos automóviles, indicando si son propiedad o no de la empresa, cedidos en uso a terceros -trabajadores por cuenta ajena u otros-, identificación completa de las personas a las que se ha realizado las referidas cesiones en el periodo 05-2005 a 12-2006, puestos de trabajo ocupado, fecha de inicio y fin de la sesión y valoración que se ha realizado por la Entidad como retribución es especie con los datos tenidos en cuenta para su determinación.

Alega la reclamante que aportó la documentación en plazo y así se hace constar en diligencia nº 9 de 17 de noviembre de 2009.

Por otro lado alega que la información la podía obtener directamente la Inspección, pues la entidad aportó en diligencia nº 10 un fichero Excel que incluía una conciliación de la información que consta en los modelos 190 y 206 sobre retenciones e ingresos a cuenta con la información reflejada en las relaciones aportadas el 17 de noviembre de 2009.

Este Tribunal quiere resaltar que en diligencia nº 9 de 17 de noviembre de 2009 se recoge lo siguiente: "h) por 8 y 10 se aportan folios con datos iniciales sobre lo pedido, se conviene que directamente se establecerán los contactos directos entre las personas del Equipo, - D^a B.-, con las personas de la Entidad, -D.^a C.-, para ir concretando todos los dtros precisos." La petición nº 80 se refiere a este numero 10. Por lo tanto, al contener el folio tan sólo datos iniciales, se deja constancia que la petición no fue cumplimentada en fecha, tal como alega la reclamante.

En lo relativo al fichero Excel aportado en diligencia nº 10 de 14 de diciembre de 2009, se contienen datos de perceptores que aparecían en el listado aportado el 17 de noviembre de 2009 y que no aparecían en los modelos y datos de preceptores incluidos en el modelo 190 que no aparecían que no se encuentran en el listado aportado el 17 de noviembre de 2009. Efectivamente a estos datos podía haber accedido la Inspección; sin embargo, la interesada aporta posteriormente datos adicionales que eran necesarios y habían sido requeridos en la petición nº 80. Así, en diligencia nº 13, de 16 de febrero de 2010 se señala que la interesada aporta datos complementarios sobre utilizaciones de vehículos cedidos por la Entidad a personas de ella dependiente. Es decir, aporta datos solicitados por la Inspección a los que ésta no tenía acceso. Más tarde, en diligencia nº 16, de 26 de marzo de 2010, se hace referencia a una sesión de trabajo realizada en las oficinas de la Entidad para aclarar determinadas cuestiones sobre las retribuciones en especie de vehículos cedidos por la Entidad. Se vuelve a requerir en esta diligencia los fundamentos en los que se basa la entidad para determinar a los porcentajes de imputación. Finalmente, en diligencia nº 17, de 15 de abril de 2010 la entidad aporta una nota en la que se aclara la imputación de la retribución en especie por la utilización de vehículos automóviles, señalando que se efectuó de acuerdo con el criterio de utilización efectiva de tales vehículos para fines particulares, distinguiendo por un lado, el personal directivo, al que se determinó una utilización particular del 38,36%, considerando 104 sábados y domingos al año, más festivos y vacaciones y por otro lado al personal comercial, al que se determinó una utilización particular del 25%, considerando 52 sábados al año, más festivos y vacaciones y teniendo en cuenta que para éstos no se incluyen los sábados por ser laborable según convenio.

Por lo tanto, hasta el 15 de abril de 2010 no se cumplimentó íntegramente la petición nº 80, tal como recoge el informe de disconformidad, por lo que, a juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 84: Alega la recurrente que la Inspección reitera la petición nº 84 sin especificarse qué datos faltan por aportar.

Sin embargo este Tribunal quiere resaltar que en diligencia nº 10 de 14 de diciembre de 2009, después de hacer referencia a los contenidos de los ficheros informáticos entregados se hace constar: "Interesaría conocer a qué conceptos retributivos corresponden esas imputaciones." Por lo tanto la Inspección realiza una petición específica, petición que es reiterativa de a petición nº 80, ya que en ésta se solicitaban los datos tenidos en cuenta para la determinación de las retribuciones en especie.

Como hemos visto, el 15 de abril de 2010 responde a la petición de aclara la imputación de retribución en especie por la utilización de vehículos automóviles, por lo que, a juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 85: Se refiere a la aportación de una serie documentación relativa al efecto fiscal que en sus declaraciones por Impuesto sobre Sociedades, periodos 2004 a 2006 hayan tenido los préstamos declarados en fraude de ley.

Alega la recurrente que toda la información fue entregada en fecha.

En Diligencia nº 11 de 21 de enero de 2010 se hace constar: "Efectúa entrega la Sra. Apoderada de la Entidad de documentación, que se firma para identificación, relativa a lo interesado en nº 8 de la diligencia de 28 de octubre de 2009, números 3 en parte (en fosforito amarillo están signados los cargos correspondientes a los

concretos préstamos interesados, sin perjuicio de la mejor precisión que se contendrá en la documentación pendiente de aportar (...).”

Posteriormente, en diligencia nº 14, de 2 de marzo de 2010, se hace constar: “se realiza ahora esa precisión mediante la nota que se entrega, en la que consta el efecto en base imponible de cada uno de los periodos 2004 a 2006 de los préstamos de referencia, a los que se refiere la petición inicial y que son los que fueron objeto de “Resolución de 10 de julio de 2008 por la que se acuerda la existencia de FRAUDE DE LEY en relación con el obligado X, S.A., NIF ... por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, fue de 23.744.309,03 €, en el periodo 2004, de 22.525.330,97 € en el periodo 2005 y de 22.759.562,59 € en el periodo 2006.”

Este Tribunal, si bien no puede observar en el expediente electrónico cuáles son los cargos que están signados en fosforito amarillo, entiende que son los que efectivamente corresponden a los préstamos interesados, pues no se dice lo contrario en la diligencia nº 14. Pues bien, la nota que se entrega en fecha 2 de marzo de 2010, es un resumen de la información aportada en fecha 21 de enero de 2010. Esta información era fácilmente obtenible por la Inspección, pues bastaba sumar año a año los cargos que estaban signados en fosforito, que era los correspondientes a los préstamos interesados. Teniendo en cuenta que la información debió ser aportada en fecha 19 de enero de 2010 y teniendo en cuenta que se pospuso al 21 de enero la sesión a petición de la Inspección, tal como consta en la propia diligencia, este Tribunal considera que la falta de aportación de documentación correspondiente a la petición nº 85 no puede ser motivo de cómputo de dilación.

No obstante, dado que en el periodo de dilación por falta de aportación de la documentación de la petición nº 85 que se recoge en el informe de disconformidad, estaban pendientes de aportación otras peticiones tales como la 80, 84, 88, 93, 94, 95 ó la 96 no afecta al cómputo global de las dilaciones del procedimiento.

PETICIÓN Nº 88: Se refiere a la aportación de una serie de facturas emitidas y recibidas por la entidad, correspondientes al ejercicio 2006, con destino y origen, respectivamente a/en P, S.A.

Alega la reclamante que lo solicitado supone mucha documentación a aportar y que no implicó el retraso una paralización de las actuaciones inspectoras.

A juicio de este Tribunal, la Inspección respetó un plazo prudencial, puesto que se solicitó esta información en fecha 21 de enero de 2010 y se debió entregar el 4 de febrero de 2010.

Este Tribunal quiere resaltar que, tal como se detalla en el informe de disconformidad, la dilación imputable a la falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 88 va desde el 4 de febrero de 2010 (pues la sesión se adelantó un día a petición de la entidad) hasta el 15 de marzo de 2010. Durante ese plazo, al contribuyente le faltaba por aportar además de esta documentación, la relativa a las peticiones 80, 84, 93, 94, 95, 96, 99 y 100. Es decir, faltaba numerosa documentación por aportar, lo cual impedía sin duda avanzar con eficacia en las diversas cuestiones o áreas objeto de comprobación. La ausencia de la multiplicidad de documentación solicitada dificulta extraordinariamente proseguir en secuencia lógica el plan de trabajo que permita alcanzar conclusiones e ir cerrando las cuestiones sometidas a comprobación. Ello, pues, ha ralentizado y entorpecido el procedimiento inspector, por lo que, a juicio de este Tribunal Central, la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 88 está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 93: Se refiere a la aportación de documentación relativa al informe “Valoración del negocio de refrigerados lácteos de X, S.A.”, el cual fue aportado por la entidad.

Alega la recurrente que el total de la información solicitada fue aportada el 3 de febrero de 2010 y así consta en diligencia nº 12, mientras que la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 93 abarca hasta el 16 de febrero de 2010.

Sin embargo, en diligencia nº 12, de 3 de febrero de 2010 se hace constar: “lo aportado por números 11 y 12 no es completo ya que no se incluye lo interesado sobre criterios de atribución a una y otra área de cada una de las magnitudes que se tomaron como base para las valoraciones de referencia; los documentos hoy aportados están en inglés por lo que se interesa traducción a lengua oficial en Cataluña.” El número 11 hace referencia al petición nº 93

Posteriormente, se aporta la documentación en fecha 16 de febrero de 2010, tal como consta en diligencia nº 13.

En cuanto a la aportación en inglés cabe señalar lo mismo que en la petición nº 63.

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal Central, la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 93 está también correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 94: Se refiere a la aportación de documentación relativa al informe “Valoración del negocio “F” de X, S.A.”, el cual fue aportado por la entidad.

Alega la recurrente que el total de la información solicitada fue aportada el 3 de febrero de 2010 y así consta en diligencia nº 12, mientras que la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 93 abarca hasta el 16 de febrero de 2010.

Sin embargo, en diligencia nº 12, de 3 de febrero de 2010 se hace constar: “lo aportado por números 11 y 12 no es completo ya que no se incluye lo interesado sobre criterios de atribución a una y otra área de cada una de las magnitudes que se tomaron como base para las valoraciones de referencia; los documentos hoy aportados están en inglés por lo que se interesa traducción a lengua oficial en Cataluña.” El número 12 hace referencia a la petición nº 94

Posteriormente, se aporta la documentación en fecha 16 de febrero de 2010, tal como consta en diligencia nº 13.

En cuanto a la aportación en inglés cabe señalar lo mismo que en la petición nº 63, por lo que se concluye en el mismo sentido que en las anteriormente analizadas, que la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 95: Se refiere a la aportación de documentación referente a indemnizaciones, concretamente la acreditación del pago y los elementos utilizados para el cálculo de las mismas.

Alega la recurrente que el total de la información solicitada fue aportada el 16 de febrero de 2010, tal como se observa en los anexos de la diligencia nº 13, mientras que la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 95 abarca hasta el 2 de marzo de 2010.

Sin embargo, en la diligencia nº 13, de 30 de julio de 2009, se señala: “Efectúa entrega el Sr. Apoderado de la Entidad de documentación, que se firma para identificación, relativa a (...) número 5 de diligencia de 3 de febrero de 2010, que es una primera parte indicativa de que el gasto contabilizado, y no incluido en el Modelo 190 se corresponde con magnitudes satisfechas por la entidad para la suscripción de pólizas individuales de seguros, de las que se aportan copias; son pólizas suscritas como forma de pago de la indemnización a los trabajadores, aunque es la Entidad quien aparece como beneficiaria de las referidas pólizas, e, igualmente, que fueron suscritas en las fechas que constan del 2007, imputándose el gasto en el período 2006; todo ello será objeto de objeto de análisis por la Inspección y de mayores precisiones por parte de la Entidad.”

Posteriormente, en diligencia nº 14, de 2 de marzo de 2010, aporta documentación relativa a las indemnizaciones, tales como acuerdos de extinción de contrato de trabajo, liquidaciones por finiquito, liquidaciones que acreditan el pago de las indemnizaciones.

En la medida que no aportó toda la documentación en la fecha indicada para ello, a juicio de este Tribunal, la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 95 está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 96: Se refiere a la aportación de documentación relativas a facturas y reflejo contable comprensivo de lo derivado en el pacto tercero del acuerdo de 20 de noviembre de 2006 con P, S.A. sobre la conclusión del contrato de comisión.

Alega la reclamante que esta documentación no tiene trascendencia en los ejercicios sometidos a inspección.

Para este Tribunal, sin embargo, la Inspección sí puede solicitar esta documentación, en la medida que está relacionada con un acuerdo que se adoptó en un periodo que es objeto de comprobación.

Este Tribunal ha mantenido como criterio que la imputación de dilación al contribuyente por retraso en la aportación de documentación no está subordinada al hecho de que a la documentación finalmente aportada le sea concedido mayor o menor valor probatorio, sin que sea obstáculo para ello que de la documentación requerida no se derive después causa de regularización (Resolución de 17 de febrero de 2011, RG 2997/2009), pues que duda cabe que para alcanzar esa conclusión (o la contraria, caso de resultar procedente su regularización) es preciso en todo caso analizar la documentación relativa a la/s operaciones en cuestión.

Por lo que, a juicio de este Tribunal, la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada en la petición nº 96 está correctamente imputada.

PETICIÓN Nº 98: Se refiere a la confirmación de las cifras señaladas en amarillo a las que se refiere la petición nº 85, así como justificación del cálculo de los apuntes descritos bajo la denominación “Reserva Intereses CCN” y “Periodificación intereses CCN devengados”.

Alega la reclamante que toda la información necesaria había sido entregada el 21 de enero de 2010.

Este Tribunal se pronuncia de igual modo que en la petición nº 85, por lo que considera que tampoco la falta de aportación de documentación correspondiente a la petición nº 98 puede sustentar la imputación de dilación.

Sin embargo, dado que en el periodo de dilación por falta de aportación de la documentación de la petición nº 98 que se recoge en el informe de disconformidad, estaban pendientes de aportación otras peticiones tales como la 80, 84, 88, 95 ó la 96, no afecta al cómputo global de las dilaciones del procedimiento.

PETICIÓN Nº 99: Se refiere a la aportación de la fundamentación relativa a la deducción del IVA soportado en gastos de propaganda y publicidad y la no repercusión del IVA por los servicios de propaganda y publicidad realizados por la Entidad.

Alega la reclamante que la no aportación de determinada documentación necesaria para la comprobación del IVA no constituye una dilación a efectos de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades. Alega también que la petición fue contestada en plazo pero la Inspección no aceptó la respuesta.

En diligencia nº 14 de 2 de marzo de 2010 la Inspección hace constar que aprecia que lo aportado no se corresponde con lo interesado. En correo de 3 de marzo de 2010 la Inspección, una vez analizada la nota aportada, reitera la petición puesto que no se ha fundamentado la deducción y la no repercusión del IVA, sino que lo aportado simplemente viene a confirmar la percepción de lo que ya se exponía en la petición. A juicio de este Tribunal, en la medida que no aportó la documentación solicitada en la fecha prevista, es correcto computar dilación.

Por otro lado, este Tribunal se ha pronunciado en reiteradas resoluciones, entre otras, las resoluciones de 13 de abril de 2011 (RG 7090/08), de 17 de enero de 2011 (RG 5543/2009) y de 27 de enero de 2011 (RG 2260/2010) sobre el principio del procedimiento único, el cual afecta a todos los ejercicios y conceptos impositivos comprobados.

Por su parte, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 30 de mayo de 2002, recurso número 0934/1999, número Registro General 5039/1999, relativo al IRPF, Retenciones sobre Rendimientos del Trabajo Personal, ejercicios 1988, 1989 y 1990, en el Fundamento de Derecho 4ª, señalaba:

«... B) Que la actuación inspectora no puede examinarse desde la perspectiva de las Retenciones, sino con un carácter global o general, por cuanto la misma objetivamente se extendía a diversos tributos y subjetivamente a diversas empresas, sin que del examen conjunto de las actuaciones se deduzca un intento de abandono por parte de la Inspección, sino más al contrario una lógica conexión y sucesión entre las diversas diligencias inspectoras que afectaban indistinta y alternativamente a los diversos tributos cuya regularización se pretendía...».

El Tribunal Supremo también se ha pronunciado sobre el principio del procedimiento único en Sentencia de 13 de enero de 2011, recurso número 164/2007, en la que se señala: "(...) debe traerse a colación la doctrina sentada por esta Sala y Sección en su Sentencia de 27 de febrero de 2009 (rec. cas. núm. 6548/2004), en la que hemos afirmado, en términos inequívocos, lo siguiente: « [S]i bien la especificidad o estancamiento tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el art. 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e Impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos) [...], desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos.

Este criterio ha sido acogido en el art. 184.1 "in fine" del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio [...]. El art. 31.4 del Reglamento Inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la Ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente » (FD Tercero)."

En el presente caso la Inspección ha desarrollado sus actuaciones de comprobación de investigación en relación con la entidad interesada respecto de los conceptos impositivos y ejercicios definidos en la Comunicación de inicio de actuaciones dentro de una única actuación inspectora, por lo que en aplicación del principio de uniformidad, la dilación lo es para todo el procedimiento.

Observa este Tribunal que la dilación según el informe de disconformidad va del 17 de febrero al 15 de marzo; sin embargo, a juicio de este Tribunal, la dilación debe ir desde el 3 de marzo, día siguiente al de la fecha fijada para la atención del requerimiento al 15 de marzo, fecha de su íntegro cumplimiento.

Sin embargo, dado que en el periodo de dilación por falta de aportación de la documentación de la petición nº 99 que se recoge en el informe de disconformidad, y que según este Tribunal no procede, esto es, de 17 de febrero de 2010 a 2 de marzo de 2010, estaban pendientes de aportación otras peticiones tales como la 80, 84, 88, 95 ó la 96, no afecta al cómputo global de las dilaciones del procedimiento.

PETICIÓN N° 100: Se refiere a la aportación de una serie de facturas emitidas y recibidas por la entidad, correspondientes al ejercicio 2005, con destino y origen, respectivamente a/en P, S.A.

Alega la reclamante que la no aportación de determinada documentación necesaria para la comprobación del IVA no constituye una dilación a efectos de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades.

Este Tribunal se pronuncia en el mismo sentido que la petición anterior, aplicando el principio de uniformidad.

También alega que aportó todas las facturas en la fecha requerida; algunas de ellas requerían algunas aclaraciones que se facilitaron en la siguiente reunión, por lo que no hay ningún retraso en la aportación de la documentación.

Este Tribunal considera que dado que aportó cientos de facturas en fecha y las aclaraciones no fueron solicitadas por la Inspección, sino que las aportó en la siguiente sesión la interesada para facilitar la labor inspectora, no se debe computar esta dilación.

Sin embargo, dado que en el periodo de dilación por falta de aportación de la documentación de la petición n° 100 que se recoge en el informe de disconformidad, y que según este Tribunal no procede, esto es, de 3 de marzo de 2010 a 15 de marzo de 2010, estaban pendientes de aportación otras peticiones tales como la 80, 84, 88, ó la 96, no afecta al cómputo global de las dilaciones del procedimiento.

PETICIÓN N° 103: Se refiere a la aportación de información relativa a “servicios de distribución”, expresión a la que se hace referencia en el contrato de comisión entre la entidad y P, S.A. concretamente se interesa si estos servicios son diferenciables de los servicios de comisión y en caso afirmativo dónde están regulados y en qué consisten los derechos y obligaciones de cada una de las partes.

Alega la recurrente que es una información que no tenía obligación de haber facilitado a la Inspección.

A juicio de este Tribunal la Inspección tiene derecho a solicitar esta información en aras de realizar una correcta regularización.

Como señala la Inspección, en la nota aportada el 15 de marzo de 2010 no se aclara si los servicios de distribución son diferenciables de los servicios de comisión. Preguntado al compareciente tampoco aclara la petición. En la siguiente sesión, en fecha 26 de marzo de 2010, el compareciente manifiesta que no han localizado nada en lo referente a la petición n° 103. Es en diligencia n° 17 de 15 de abril de 2010 cuando en la nota aportada por la Entidad se aclara que los servicios de distribución son diferenciables de los servicios de comisión y se especifican los derechos y obligaciones de cada una de las partes.

Por tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN N° 104: Se refiere a la aportación de facturas relativas a X, F. así como acreditación de la naturaleza y efectividad de las operaciones retribuidas y la conexión ente uno y otro aspecto.

Alega la recurrente que es mucha la documentación aportada y que no supuso un retraso para las actuaciones inspectoras.

Sin embargo, tal como se señala en la diligencia n° 16 lo aportado es una muy inicial primera parte. Este Tribunal considera que la aportada en fecha 26 de marzo de 2010 es muy pequeña comparada con toda la documentación solicitada. Si a ello unimos que durante el periodo de dilación correspondiente a esta petición faltaba por aportar la documentación relativa a las peticiones 80, 84, 96 y 103, llegamos a la conclusión que se entorpecieron las actuaciones inspectoras como consecuencia de la falta de aportación de documentación. Por tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN N° 109: Alega la recurrente que la petición es genérica, no concretando lo solicitado.

Sin embargo a juicio de este Tribunal lo interesado por la Inspección es claro, esto es, si le constaba a la Entidad que el resultado de la participada no se produjo de forma regular en el tiempo en los ejercicios objeto de comprobación.

Si la Entidad tenía dudas sobre lo interesado lo lógico hubiese sido enviar un correo a la Inspección, pidiendo que aclarase lo que se pedía, puesto que la Inspección dio un plazo de 20 días para cumplimentar el requerimiento. Por otro lado, una vez aclarado lo solicitado, tampoco la entidad aportó nada al respecto en la siguiente sesión, esto es el 29 de abril de 2010, sino que se pronunció acerca de esta petición en fecha 13 de mayo de 2010.

Por tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN N° 129: Se refiere a la aportación de información relativa a la evolución de los gastos de publicidad.

Alega la reclamante que no está obligada a aportar esta información.

Sin embargo, este Tribunal considera que la Inspección está en su derecho de realizar esta petición con el objetivo de realizar una correcta regularización y dio a la interesada un plazo de 14 días para cumplimentarlo.

Por tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN N° 134: Se refiere a la aportación de documentación relativa a la factura de 15.000 euros que se solicitó en la petición n° 96.

Alega la reclamante que aportó la información en la fecha solicitada, esto es, el 13 de mayo de 2010.

Sin embargo, en diligencia n° 19 de 13 de mayo de 2010 se señala que “se aporta documentación explicando que se constituyó provisión de 15.000 euros para atender reclamación de distribuidor de P, S.A.; que después se materializó en pago de 12.000 €, quedando pendiente de aportar la reversión como ingreso de los 3.000 € diferenciales.”

A juicio de este Tribunal existe una falta de aportación de documentación. Es en la siguiente sesión de 2 de junio de 2010 cuando la interesada señala que no ha podido constatar que la reversión se haya realizado, tal como consta en la diligencia n° 20. Por tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN N° 135: Se refiere a la solicitud por parte de la Inspección para que la entidad se reafirme en las contestaciones realizadas en fecha 29 de abril.

Alega la interesada que todas las contestaciones ya habían quedado claras el 29 de abril de 2010.

Este Tribunal a la vista del expediente, no considera que se haya producido en este caso dilación alguna, puesto que la entidad no hace otra cosa que, sino a través de sus notas, aportadas en las fechas indicadas para aportar la información, reafirmarse en lo ya aportado anteriormente.

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal, no procede imputar esta dilación, que va del 3 de junio al 27 de julio de 2010.

PETICIÓN N° 136: Se refiere a la solicitud de información relativa gastos de publicidad cuyo ámbito de explotación o utilización no haya sido el territorio de aplicación del impuesto a efectos del IVA.

Alega la recurrente que es mucha la documentación solicitada y que en el mes de agosto la mayoría del personal disfruta de vacaciones.

Este Tribunal, como se ha señalado, considera el mes de agosto debe tratarse como cualquier otro mes y el retraso en la aportación de la documentación constituye una dilación por causa no imputable a la Administración. Pero por otra parte, la solicitud se realizó el 1 de julio de 2010 y se le dio 26 días para que cumplimentara la petición, plazo más que prudencial, a consideración del presente Tribunal, por lo que no ha lugar a la alegación relativa a las vacaciones, ya que se podía haber preparado la documentación en julio. Por tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada.

PETICIÓN N° 138: Se refiere a la solicitud de documentación referente a contratos de renting y facturas recibidas relativos a los vehículos cedidos al personal de la empresa.

Alega que es reiterativa la petición, que es mucha la documentación solicitada y que en el mes de agosto la mayoría del personal disfruta de vacaciones.

El Tribunal considera, sin embargo, que la petición no es reiterativa, puesto que esta solicitud es diferente de las anteriores; por otro lado se le concede un plazo prudencial de 20 días para cumplimentar la petición. En cuanto al periodo vacacional, nos remitimos a la petición n° 136.

PETICIÓN N° 140: Se refiere a la solicitud de determinadas aclaraciones relativas a los usuarios de los vehículos.

Alega que es reiterativa la petición, que es mucha la documentación solicitada y que en el mes de agosto la mayoría del personal disfruta de vacaciones.

El Tribunal considera que tampoco esta petición es reiterativa, puesto que esta solicitud es diferente de las anteriores, al tratarse de determinados datos en relación con los usuarios que no se habían pedido antes y cuya necesidad se suscita al hilo de la documentación previamente pedida, siendo imposible prever ab initio todas las derivadas que pueden ir surgiendo a medida que se analiza la documentación progresivamente aportada por el contribuyente. Por otro lado se le da un plazo de 20 días para cumplimentar la petición; en cuanto al periodo vacacional, nos remitimos a la petición n° 136.

PETICIÓN N° 141: Se refiere a la solicitud de información relativa a la actividad de producción y comercialización de pronto lácteos.

Alega la recurrente que se trata de mucha documentación que además no puede preparar por sí misma, al haber transmitido el negocio.

Este Tribunal considera que la Inspección le dio un plazo razonable de 43 días para cumplimentar la petición; además el comprador es una empresa participada en 40% por la suiza Y, S.A., por lo que sería más sencillo solicitar la información que si fuera un tercero totalmente independiente de X, S.A. Por tanto, a juicio de este Tribunal, la dilación está correctamente imputada.

Una vez analizadas las peticiones este Tribunal llega a la conclusión de que a pesar de modificarse el cómputo total de dilaciones, no se superan los 365 días de plazo máximo de duración del procedimiento.”

Tercero.

La siguiente cuestión a analizar consiste en determinar si la regularización denominada “IVA devengado por servicios publicidad marcas”, se ajusta a derecho.

Durante los periodos objetos de comprobación, la entidad es destinataria de servicios de publicidad prestados por terceros, por los que soporta y deduce las correspondientes cuotas del impuesto. Estos servicios de publicidad afectan tanto a productos comercializados por la entidad como a marcas comerciales cuya titularidad no le pertenece sino que son propiedad de su entidad matriz, sociedad residente en Suiza, Y, S.A. y sobre las que la interesada dispone de derecho de uso como licenciataria, en virtud de contrato de servicios y de licencia sobre marcas comerciales, celebrado entre ambas sociedades el 3 de enero de 2000.

En dicho contrato se establece que, en contraprestación de los derechos otorgados, el licenciataria deberá pagar a la entidad suiza una cantidad igual al 3,5% del precio neto de venta.

La Inspección considera que al contratar servicios de publicidad de las marcas licenciadas, la sociedad titular de tales marcas resulta beneficiada por los mismos y, por tanto, existe una prestación de servicios por parte de la interesada a favor de la entidad propietaria de las marcas, sin que estos servicios hayan sido facturados ni se hayan repercutido cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, como hubiera sido procedente. En razón de estos servicios no se satisface una contraprestación dineraria sino en especie, singularizada en un mayor valor o precio por el derecho de uso de las citadas marcas.

Los servicios se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo previsto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

En cuanto a la determinación de la base imponible, al tratarse de una contraprestación no dineraria, la base imponible será aquella que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, de conformidad con el artículo 79.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. La entidad aportó a la Inspección un documento sobre Precios de Transferencia en el que se expresa que lo usual en el mercado estudiado es que se establezca un canon por marcas del 5% del importe de las ventas (pese a que en el contrato se estipuló un 3,5%), es decir, que partes independientes consideran que del importe de las ventas el 95% es por razón del producto y el 5% es por razón de la marca, por lo que propone esta misma proporción en los gastos de publicidad, de manera que del total de gastos de publicidad, el 5% es por razón de la marca, y esa será la base imponible del servicio prestado por X, S.A. a favor de la licenciante suiza.

Se trata de determinar si los servicios de publicidad recibidos por X, S.A. conllevan a su vez una prestación de servicios de publicidad a favor de Y, S.A. como propietaria de las marcas publicitadas, para lo que debe tenerse en cuenta que el fin esencial de los servicios de publicidad de los que es destinataria X, S.A. es promocionar y publicitar los productos objeto de comercialización.

La publicidad de los productos implica la publicidad de la marca, o de otra manera, la falta de publicidad del producto implica la ausencia de publicidad de la marca. La cesión de uso de la marca carece de sentido si no es en relación con la venta o distribución de los productos objeto de comercialización. Ello ocurre en particular cuando los referidos productos se identifican con la marca. En consecuencia, no cabe dar a las operaciones de publicidad contratadas por X, S.A. un tratamiento distinto del correspondiente a la operación principal de publicitar el producto, debiendo entenderse que, en realidad, se ha realizado una única operación: la publicidad de los productos comercializados por X, S.A. los cuales llevan incorporados las marcas correspondientes haciendo uso de las mismas.

Para establecer si se produce una prestación de servicios a favor de Y, S.A. es preciso analizar quien es el destinatario último de la prestación de los servicios de publicidad contratados por X, S.A. y si es ésta entidad la destinataria última de tales servicios. En el presente caso, la destinataria última de los servicios de publicidad, entendidos estos como una única operación, pues en el presente caso no puede dissociarse publicidad de producto y de marca, es X, S.A. y no Y, S.A. El fin de dichos servicios es publicitar los productos objeto de comercialización pero inevitablemente el hecho de constar en dichos productos la marca cuyo uso se cede, implica necesariamente la publicidad de dicha marca.

En todo caso, ello se encuadra en la propia actividad empresarial de X, S.A. que tiene como objeto comercializar sus productos y no cabe inferir que dichos servicios de publicidad responden a fines ajenos a la empresa. En la medida que la operación no tiene otra razón de ser que la publicidad de los productos para su comercialización, habría que concluir que los servicios de publicidad son una operación realizada para servir a los fines de la empresa y, en tanto que tal, la publicidad de las marcas a favor de Y, S.A. no quedaría sujeta al tributo.

No cabe por tanto, ni someter dicha operación (publicidad de las marcas) a tributación ni introducir limitación alguna en el derecho a la deducción derivada de la realización de las operaciones de publicidad.

No puede argumentarse que se produce un servicio de publicidad a favor de Y, S.A. en el sentido de que se publicitan las marcas, ya que debe considerarse que la publicidad de las marcas tiene carácter accesorio siendo la operación principal la publicidad de los productos, y que el propio uso de la marca que es objeto de cesión conlleva

necesariamente la publicidad de la misma con el sólo hecho de incorporarse a los respectivos productos, sin que por ello pueda considerarse la existencia de una prestación de servicios autónoma, de acuerdo con la delimitación o el ámbito objetivo del impuesto previsto en los artículos 4.1 y 11.1 de la Ley reguladora del Impuesto.

De otro lado, considera este Tribunal que la repercusión de los servicios de publicidad a Y, S.A. implicaría una duplicidad del impuesto en determinados costes, ya que de un lado se repercute el impuesto al consumidor final (en el precio de los productos se incluye el coste de publicidad) y de otro lado, ese coste de publicidad se refactura a Y, S.A.

Este criterio es doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de fecha 19 de febrero de 2014, R.G. 5237/2011, que reitera los criterios establecidos en las resoluciones RG 00/04766/2010 de fecha 24-04-2012 y RG 00/00059/2009 de fecha 11-10-2011.

En conclusión, este Tribunal Económico-Administrativo Central estima las alegaciones presentadas en este punto por la reclamante, procediendo a la anulación de la regularización practicada en este sentido. Corresponde considerar como una única operación los servicios de publicidad contratados por X, S.A. sin que se deba repercutir el impuesto a Y, S.A. por la publicidad de la marca, ya que la publicidad del producto es la finalidad esencial de dichos servicios, la publicidad de la marca es consecuencia del propio uso que la entidad hace de ella, y en todo caso, se encuadra en la propia actividad de X, S.A. con el fin de comercializar sus productos.

Cuarto.

La última cuestión a analizar consiste en determinar la deducción de determinadas cuotas de IVA soportado por el renting de vehículos cedidos en uso a trabajadores dependientes de la entidad.

La entidad dedujo las cuotas de IVA soportadas con ocasión del pago de las cuotas de arrendamiento de tales vehículos aplicando unos porcentajes calculados en función de los días laborables de cada grupo de trabajadores: el 75% para los vehículos cedidos al personal comercial y un 61,64% en el caso de los vehículos cedidos a directivos, considerando que existía un uso mixto.

Así consta en su escrito de alegaciones previas al acta incoada presentado en fecha 28 de diciembre de 2010.

El acuerdo de liquidación, que modifica la propuesta formulada por el actuario en relación con el porcentaje de deducción de los vehículos cedidos al personal comercial, establece un porcentaje del 75% para estos últimos y del 50% para el personal directivo, manteniendo el porcentaje declarado por la propia entidad en el primer caso, y minorándolo en el segundo ya que la entidad no aporta prueba alguna que permita justificar una superior deducción.

El reclamante, en su escrito de alegaciones manifiesta brevemente que la normativa española permite la deducción de las cuotas en función del grado de afectación a la actividad empresarial, realizando una presunción de certeza del 50% que admite prueba en contra. Señala, además, que en el caso de vehículos utilizados por agentes comerciales se admite la deducción del 100%.

Pues bien, los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establecen la regla general de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado. Sin embargo, esta regla no es absoluta y, en el artículo 95 de la misma se fijan una serie de limitaciones del derecho a deducir.

Específicamente en relación con vehículos turismos, el artículo 95.3, regla 2, dispone:

«Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores (referidos a la afectación exclusiva y directa de los bienes o servicios como requisito de la deducibilidad y a la exclusión absoluta de determinados bienes), las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas: (...)

2.^a Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del RDLeg. 339/1990 de 2 marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo jeep.

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.^a, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.

- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.»

La norma citada establece que la deducibilidad de cuotas soportadas en relación con la adquisición de turismos es del 50%. Se trata de una presunción iuris tantum que puede ser desvirtuada por el interesado acreditando que la afectación es exclusiva o superior a ese 50%. Asimismo, en el caso de vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los agentes comerciales, se presume una afectación del 100%.

La presunción legal de afectación al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, aplicable a vehículos automóviles de turismo, no supone una “restricción general de derecho a deducir en caso de uso profesional o empresarial limitado”. El principio del que se parte es el contrario, permitir la deducción inmediata de las cuotas soportadas en la misma proporción en que el automóvil adquirido o utilizado esté afecto al ejercicio de la actividad gravada. Por lo tanto, el principio de neutralidad se respeta escrupulosamente.

La presunción, que siempre admite prueba en contrario, es un simple instrumento de gestión del impuesto, que surge del reconocimiento de la dificultad probatoria inherente a la acreditación del grado efectivo de afectación a la actividad aplicable a un bien que por sus características intrínsecas es susceptible (y así suele ser como regla general) de utilización mixta, en el ámbito privado y en el profesional o empresarial. La presunción libera de la difícil carga de la prueba, en igual medida al sujeto pasivo y a la Administración, favoreciendo especialmente a aquél desde el momento que es quien pretende gozar del derecho a la deducción, sin impedirle nunca completar la prueba, de la que no le releva la presunción, para gozar de manera inmediata del pleno derecho a la deducción.

En este supuesto, hay que distinguir entre las cuotas deducidas por el renting de los vehículos cedidos al personal comercial y aquéllas de los cedidos a directivos.

En el caso de los vehículos cedidos a directivos es el obligado tributario el que debe acreditar la afectación exclusiva a la actividad empresarial para la deducibilidad del 100% de las cuotas soportadas, dado que no le resulta aplicable ninguna de las excepciones del artículo 95 Tres 2º.

Queda claro, a tenor de este precepto, que es el sujeto pasivo el que debe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho el grado de utilización del bien en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, no correspondiendo en modo alguno esa prueba a la Administración.

En este sentido en relación a la prueba, el artículo 105 de la Ley General Tributaria establece, “1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

De otro lado, el artículo 106 de la LGT dispone que “1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (...)”. El artículo 1214 del Código Civil establece que “incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de la extinción al que la opone”.

En el presente caso el reclamante no aporta prueba alguna que permita justificar una deducción de las cuotas superior al 50%. Además, tal y como señala el acuerdo de liquidación en la regularización correspondiente a su obligación de retener e ingresar a cuenta del IRPF, acepta que la afectación pueda ser inferior a ese 61,64%, por lo que deben desestimarse las pretensiones del reclamante.

Por otro lado, en relación con los vehículos cedidos al personal comercial, la Ley establece una presunción de afectación del 100%, de manera que si la Administración considera que el grado de afectación es menor, es a ella a la que le corresponde acreditar tal afectación.

Ahora bien, en el presente caso el interesado declara un grado de afectación del 75%, menor que el que la norma establece. Por lo tanto, si ahora pretende incrementar dicho porcentaje de deducción deberá acreditarlo, en virtud de la presunción de certeza prevista en el artículo 108 apartado cuatro de la Ley General Tributaria que señala: “ Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.”

Por lo tanto, al no quedar acreditado por el reclamante un grado de afectación superior al inicialmente declarado, deben desestimarse también sus pretensiones en este punto.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económica administrativa,

ACUERDA

estimarla en parte, en los términos establecidos en los fundamentos de derecho de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.