

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066985

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de mayo de 2017

Vocalía 10.^a

R.G. 4501/2016

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Planificación de las actuaciones. Límite temporal para el inicio de las actuaciones inspectoras. La contribuyente alega que las actuaciones inspectoras no se iniciaron en el año de carga (2014) sino en el siguiente (2015) con lo que se incumplió el límite temporal establecido en el art. 170.5 del RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), lo que conlleva la nulidad del procedimiento de acuerdo con lo dispuesto en el art. 217 de la Ley 58/2003 (LGT). Pues bien, en la presente resolución el Tribunal mantiene que aunque los planes se elaboran anualmente, si se emite una orden y no se inicia el procedimiento de inspección ese mismo año, no es preciso hacer una nueva, y ello pese a la existencia de dos Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de mayo de 2016, recurso n.º 122/2014 (NFJ062931) y 14 de julio de 2016, recurso n.º 120/2014 (NFJ064000) que señalan que la orden de carga en plan debe respetar el límite temporal del año, y ello por razones de congruencia puesto que están recurridas en casación ante el Tribunal Supremo.

La fórmula elegida por la Administración tributaria, entre otras posibles, para dirigir y coordinar aquellas actuaciones de comprobación e investigación tributaria son los Planes de Inspección, que tienen por objeto delimitar las actuaciones a realizar durante un determinado período de tiempo y seleccionar los obligados tributarios objeto de las mismas. Si bien es cierto que los planes se aprueban anualmente, no quiere esto decir que si, transcurrido el año en el que fueron cargadas en plan, las actuaciones no son iniciadas, deba efectuarse una nueva orden de carga. Los planes de inspección comprenden el conjunto de sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad, sin que el hecho de que sean aprobados anualmente suponga que las actuaciones no puedan ser iniciadas una vez concluido el año a que se refieren ni requieran una nueva orden de carga en plan de inspección para superar este ámbito temporal.

Además en el presente caso hay que tener en cuenta que existen dos órdenes de modificación de carga en plan fechadas en enero y febrero de 2015 por lo que teniendo en cuenta dichas ordenes, el límite temporal establecido en el art. 170.5 del RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria) se habría cumplido. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (Rgto de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 102, 104 y 170.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 150 y 183.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

En la villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, vistas las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovidas por la entidad **XI, SL** (...) y en su nombre y representación por Don **Ax...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdos de liquidación de fecha 6 de junio de 2016 y acuerdo sancionador de fecha 7 de junio de 2016 dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid, relativos al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2010 y 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Con fecha 8 de junio de 2015, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la reclamante, con carácter general, relativas entre otros, al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2010 y 2011.

Con fecha 6 de mayo de 2016 concluyen las actuaciones de comprobación e investigación anteriores con la incoación al sujeto pasivo de las siguientes actas de disconformidad:

- Acta **A02-...5** correspondiente a la regularización de los ejercicios 2010 y 2011.
- Acta **A02-...4** correspondiente a la regularización de los ejercicios 2010 y 2011; recoge la regularización de la valoración de las operaciones vinculadas realizadas con entidades latinoamericanas a las que presta servicios.

Con fecha 6 de junio de 2016 se dictan los respectivos acuerdos de liquidación. La deuda tributaria resultante asciende a -138.390,04 euros (total ejercicios 2010 y 2011) y 821.868,70 euros (vinculadas ejercicios 2010 y 2011). La notificación al obligado tributario se practica el 16-06-2016.

De las actuaciones practicadas resulta la siguiente información relevante:

1. En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones regulado por el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), debe tenerse en cuenta que del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 48 días.

2. La base imponible declarada en los ejercicios comprobados se modifica por los siguientes motivos:

- Operaciones vinculadas.
- Refacturación de gastos en relación con el Proyecto **B**. Se incrementa la base imponible declarada en los ejercicios 2010 y 2011 por la diferencia entre las cantidades refacturadas y las que hubiera debido refacturar según documentación aportada por la entidad.
- Servicios corporativos y otros costes (*know-how* y marca) refacturados a las filiales latinoamericanas. Se incrementa la base imponible declarada en los ejercicios 2010 y 2011 por la diferencia entre las cantidades refacturadas y las que hubiera debido refacturar según documentación aportada por la entidad.
- Instrumentos financieros derivados. En los ejercicios 2010 y 2011 se efectúan los siguientes ajustes a la base imponible declarada:
 - Se incrementa la base imponible declarada en 2010 y en 2011 debido a que los instrumentos de cobertura han de calificarse como coberturas de flujo de efectivo y las variaciones en el valor del mismo han de llevarse contra patrimonio neto y no a la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Se disminuye la base imponible declarada en 2010 y 2011 debido a que en los ejercicios 2009 y 2010 no se admitió la pérdida declarada por la entidad; en la medida que las mismas no fueron deducibles el ingreso correlativo no debe computarse como ingreso.

Segundo:

Con fecha 6 de mayo de 2016, se inicia expediente sancionador, mediante notificación a la entidad del acuerdo del instructor, quien había sido autorizado por el Inspector Jefe para acordar su inicio, encomendándose al mismo la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución.

Al expediente sancionador se han incorporado formalmente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación.

Al obrar en poder del órgano competente todos los elementos que permiten formular la propuesta de resolución resultó de aplicación la tramitación abreviada del procedimiento.

Con fecha 7 de junio de 2016, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dicta acuerdo de imposición de sanción, del que resulta un importe a ingresar de 345.120,97 euros.

Del acuerdo sancionador se extrae, entre otra, la siguiente información relevante:

- La conducta de la entidad puesta de manifiesto en la liquidación tributaria es constitutiva de infracción tributaria. La infracción cometida se tipifica en el artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004.
- Calificación de la infracción tributaria cometida: se califican como Grave, sancionándose con multa pecuniaria proporcional del 15%.
- La Inspección de los Tributos considera acreditado el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción tributaria anterior.

El acuerdo de imposición de sanción fue notificado a la entidad el día 16 de junio de 2016.

Tercero:

No conforme, la entidad interpone con fechas 15 de julio de 2016 las reclamaciones económico-administrativas RG 4501/2016 y 4465/2016 que se examinan ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, respectivamente contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción descritos en los antecedentes previos.

Puestos de manifiesto los expediente para alegaciones, las mismas fueron presentadas el 10 de noviembre de 2016 en los siguientes términos:

1) Incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector. Prescripción del IS del ejercicio 2010. Las dilaciones que constan en el acuerdo de liquidación no proceden.

2) Refacturación de gastos en relación con el proyecto **B**

Esta parte ha justificado los gastos del proyecto **B** aportando la documentación solicitada por la inspección gastos que eran necesarios y que revirtieron a **X** vía repatriación de ingresos por política de precios del grupo y además vía mejora de la posición de **X** respecto a **Z** como prueba las cifra de facturación que consiguió afianzar con el **Grupo Z**.

Afirma que existe una clara correlación de ingresos y gastos y que la metodología para retribuir la transacción intragrupo de este proyecto no era la de refacturación de costes sino la de corporativos, marca y *know-how*.

3) Remuneración de los servicios corporativos, marca y *know-how*

La inspección recalcula la refacturación a las filiales tomando en consideración el margen operativo de las filiales y no el margen general como consideró el Grupo de modo que propone una regularización de la facturación por concepto de servicios corporativos, marca y *know-how*.

La aplicación del margen general en lugar del operativo fue validada por la firma independiente **W** que validó que la retribución en la practica de las operaciones vinculadas de los ejercicios objeto de comprobación se encontraba a mercado y respetaba principios de libre competencia al no proponer ajuste al respecto. Entiende que debiera tener primacía la voluntad de las partes mas aún considerando la complejidad de la redacción del acuerdo de colaboración.

Se reafirma en la correcta aplicación de la política de precios de transferencia y respecto a la regularización propuesta para el supuesto de P... muestra su disconformidad no solo con la utilización como cláusula condicional del margen operativo en vez del margen general sino que además la regularización resulta incompleta e incongruente pues no se efectúa una regularización individualizada en cada ejercicio.

Aporta informe emitido por perito independiente sobre la contabilización en el seno de las filiales latinoamericanas de una eventual refacturación de costes derivados del proyecto **B** así como una explicación de cual hubiera sido el resultado de regularizar la facturación de servicios corporativos, marca y *know how* si se efectuase de forma coordinada con la regularización propuesta por **B**. Aunque sigue defendiendo que no es conforme a derecho la regularización por el proyecto **B** considera que debería haber recalculado el margen de las filiales incorporando dichos costes adicionales para evitar perjuicio para esta parte.

4) En relación con la sanción señala que no concurren los elementos configuradores de la misma; dice que no pretendió eludir en ningún momento obligación tributaria alguna sino que realizando una interpretación

razonable de la norma actuó bajo el convencimiento de la corrección de la determinación de la base imponible a efectos del IS.

El 30-11-2016 presenta escrito complementario de alegaciones en el que señala que la inspección no ha respetado el límite temporal a que se refiere el artículo 170.5 del RD 1065/2007 siendo éste límite temporal esencial por lo que solicita la nulidad del acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador. Cita sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de mayo de 2016 (recurso nº 122/2014) y de 14 de julio de 2016 (recurso nº 120/2014).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico administrativas que se examinan, que han sido interpuestas 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 Real Decreto 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 que se han de resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central son:

- 1) Posible prescripción del IS del ejercicio 2010 por haberse superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.
- 2) Incumplimiento o no de lo dispuesto en el artículo 170.5 del RD 1065/2007.
- 3) Procedencia o no de la regularización efectuada por operaciones vinculadas.
- 4) Procedencia de la sanción impuesta

Segundo:

En primer lugar el interesado invoca la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el IS del ejercicio 2010 por incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Señala que se ha incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras porque las dilaciones que se le imputan no son correctas lo que determina que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones. En consecuencia, el 16-06-2016, fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación dictado el 06-06-2016, habría prescrito el derecho de la Administración para liquidar el IS del ejercicio 2010.

El artículo 150 de la Ley 58/2003 (LGT) establece lo siguiente:

“1. 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.”

Por su parte, el artículo 104.2 aludido, establece lo siguiente:

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

Especificándose en el artículo 102.2 del 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 y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGI), aplicable al presente procedimiento, que:

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

Y disponiendo el artículo 104 del referido RGGI que:

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

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

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar...”.

Los datos que constan en el expediente son:

- El 08-06-2015 se notifica el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IS de los ejercicios 2010 y 2011.
- El 06-06-2016 se dictan los acuerdos de liquidación por el IS de los ejercicios 2010 y 2011 y se notifican el 16-06-2016.
- Se imputan al interesado 48 días de dilaciones según el siguiente detalle:

MOTIVO DILACIÓN	FECHA INICIO	FECHA FIN	DÍAS
No aportación libros IVA	03-07-2015	30-07-2015	27
No aportación proyecto B y derivados	10-02-2016	02-03-2016	21

La entidad sostiene el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras manifestando su disconformidad con los 48 días de dilaciones que la inspección le imputa por los siguiente motivos:

- La existencia de dilaciones en los periodos que la inspección considera demuestra que realmente las actuaciones inspectoras no se paralizaron.
- No se justifica que la demora imputada a la entidad impidiera a la Administración desarrollar su tarea privándola de juicios relevantes.

Respecto a los periodos que la inspección considera como dilaciones consta en el expediente lo siguiente:

1. En la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras notificada a la reclamante el 08-06-2015 la inspección solicita la aportación de diversa documentación; entre otra documentación se le requería la aportación de los libros registro de IVA en la próxima visita, fijada para el día 03-07-2015.

En la diligencia nº 1 extendida el 03-07-2015 consta que el representante del obligado tributario entrega a la inspección un CD en el que manifiesta que se encuentra la documentación requerida salvo las facturas relativas a operaciones vinculadas.

En diligencia nº 2 extendida el 29-07-2015 consta que *“analizado el CD aportado como Anexo III no se han encontrado los libros de IVA de facturas emitidas y recibidas del 2011”* por lo que reitera la petición formulada en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras.

Con fecha 30-07-2015 el obligado tributario presentó por Internet dichos libros registro.

2. En la diligencia nº 7 extendida el 18-01-2016, en el punto 2.a) se requiere la aportación, en la próxima visita, fijada para el día 10-02-2016, de la siguiente información: *“En relación con los productos derivados, un cuadro que indique las valoraciones y, en su caso, las liquidaciones producidas, de los derivados de cobertura de 2010 y 2011, así como su imputación a pérdidas y ganancias o a patrimonio neto. Se deberá conciliar con la información que consta en el punto 13.2 de las Memorias de 2010 y 2011”*.

En la diligencia nº 9 extendida el 25-02-2016, en el punto 4.a) se le requiere información sobre el volumen de migraciones obtenidas por las filiales latinoamericanas designadas como PSAC en el denominado proyecto **B**.

En la diligencia nº 10 extendida el 02-02-2016 consta que el representante manifiesta aportar la información requerida relativa a los derivados.

La reclamante no discute haber incurrido en el retraso en la aportación de la documentación requerida por la inspección. Lo que la entidad alega es que dicho retraso no puede considerarse automáticamente como dilación no imputable a la Administración sino que para considerarse dilación dicho retraso debe haber incidido en el normal desarrollo de las actuaciones.

Debe por tanto decidirse si el retraso en la aportación de dichos documentos (libros de IVA y lo relativo a los instrumentos de cobertura y proyecto **B**) son motivo suficiente para considerar procedente la imputación al obligado tributario de dilaciones en el procedimiento por 48 días. A este respecto, debe tenerse en cuenta la doctrina que ha venido sentando el Tribunal Supremo sobre esta cuestión. El Alto Tribunal, en sus sentencias de 24 y 28 de enero de 2011, 24 de noviembre de 2011, 19 de abril de 2012, 27 de junio de 2012 y 28 de septiembre de 2012, ha declarado la improcedencia de identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente, para atribuirle sin más las consecuencias del retraso en el suministro de la documentación, al tener relevancia solo en el cómputo del plazo la imposibilidad de continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Es decir, no procede, para apreciar la existencia de una dilación, la consideración objetiva y aislada de un retraso en la aportación de cierta documentación por parte del inspeccionado, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo aquella dilación que, efectivamente, impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilaciones por el presunto incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento. Esta línea jurisprudencial es seguida por otras sentencias posteriores como las de 29 de enero de 2014 (Rec. Nº 4649/2011), y 25 de septiembre de 2015 (Rec. Nº 3973/2013).

Ahora bien, la aplicación de la anterior doctrina ha sido matizada por el Tribunal Supremo en la reciente sentencia de 19 de julio de 2016, RC 2553/2015, interpuesto por la Administración del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 25 de junio de 2015. El Tribunal Supremo, en los fundamentos 5º y 6º de la indicada sentencia, señala lo siguiente:

“QUINTO. Análisis del contenido de la sentencia de instancia

El fundamento primero es una descripción básica del acto impugnado.

El segundo recoge una relación de jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el plazo de las actuaciones inspectoras en la que es básica la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2, 2648/2012, de 19 de abril (rec- 541/2011) ECLI:ES:TS:2012:2648. Esta cita tiene el inconveniente de llevarse a cabo, como tantas veces suele suceder, con una absoluta desconexión del hecho examinado, olvidando que el valor de la jurisprudencia está esencialmente conectado con el hecho que se decide, de manera que si entre el hecho en que se produce la jurisprudencia que se invoca y el que se resuelve hay notorias diferencias, es preciso calibrar el alcance de tales diferencias para determinar la aplicabilidad de la jurisprudencia invocada.

En este sentido, en la sentencia de 19 de abril de 2012 la duración del procedimiento inspector fueron 1281 días, y se llevaron a cabo 11 diligencias. Por el contrario, en el que ahora se enjuicia se han efectuado 58 diligencias y su duración ha sido de 861 días. Parece evidente que esas circunstancias merecían alguna

consideración por parte de la resolución impugnada y más cuando en ella se afirma en el fundamento tercero: «En el presente caso no se aprecia tardanza o demora alguna en las actuaciones inspectoras, con independencia del incumplimiento parcial de lo requerido por la Inspección (en principio imputable al administrado) pues, como comprobaremos, la Inspección continuó ininterrumpidamente.».

Las conclusiones que la sentencia recurrida obtiene al final de su razonamiento tercero son la necesidad de conceder un plazo de diez días cuando se requiera la presentación de documentación y que la imputación de que la dilación es indebida radica en sí la omisión de la entrega de la documentación ha impedido la continuación con «normalidad» del desarrollo de la labor inspectora.

Estas afirmaciones requieren matices, pues lo trascendente, en último término, es si el plazo de diez días hay que concederlo en todo caso, si ha sido o no concedido en este recurso, y en su caso, el alcance de ese incumplimiento. En segundo lugar, a quien le corresponde la prueba del desarrollo con «normalidad» de las actuaciones inspectoras.

En el fundamento tercero se produce un análisis de lo acaecido en el plano temporal, que pasamos a examinar.

SEXTO. Examen de lo sucedido desde la perspectiva temporal

En primer lugar, y como pórtico de todo nuestro razonamiento, en este punto, se ha de poner de relieve que en ningún momento, ni en vía administrativa, ni jurisdiccional, la demandante ha sostenido la irrelevancia e innecesariedad de la documentación requerida por la Inspección.

Siendo esto así, como lo es, ha de concluirse que la no aportación de la documentación requerida en tiempo no permitía el desarrollo con «normalidad» de la actuación inspectora, pues una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con «normalidad» de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección, que es lo que aquí sucede, como hemos razonado.

En segundo término, y con respecto al otorgamiento del plazo de 10 días, la sentencia de instancia no cuantifica el plazo que según sus cálculos es imputable a la Administración, cálculo indispensable para la obtención de las dilaciones imputables a la Administración y que podrían llevar a la decisión adoptada. Además, la sentencia impugnada parece suponer que toda la documentación requerida exige el otorgamiento del plazo de diez días, lo que no es así, a tenor del artículo 36 del Real Decreto 939/1986, que es el aplicable dada la fecha en que comenzó la inspección, junio 2007, pues el Real Decreto 1065/2007 entra en vigor el 1 de enero de 2008, es decir, cuando el procedimiento analizado ya había sido iniciado. Finalmente, y esto es lo decisivo, este plazo de 10 días y a la vista del anexo 2 es irrelevante pues en todo momento el administrado había dejado pasar el período de 10 días para entregar documentos que le habían sido previamente requeridos y que, sin embargo, no habían sido entregados. (Por ejemplo, y como muestra, el documento número 3 requerido en la actuación inicial no se aporta hasta la diligencia que tiene lugar el 22 de enero de 2008, lo que significa que el plazo de 10 días dado para los requerimientos de información posteriores al de inicio de las actuaciones son irrelevantes, vista la demora del administrado en la entrega de ese documento y su responsabilidad en esa omisión, y la importancia que esa documentación siempre tuvo. Lo ocurrido con esta primera actuación se reitera en todo el procedimiento y explica su extraordinaria duración).

Lo expuesto significa que la sentencia de instancia ha de ser casada por la errónea aplicación del derecho a los hechos subyacente al litigio y resolver el debate en los términos en que viene planteado a tenor del artículo 95.3 de la ley jurisdiccional.

Conclusiones las precedentes que no son sino una aplicación a los hechos de nuestra doctrina sobre la materia recogida en las sentencias de 22 de julio de 2013 y 25 de abril de 2014, entre otras."

En línea similar, el Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de enero de 2017 (recurso casación nº 2554/15), señala:

"En el caso que nos ocupa, no existe duda que objetivamente los aplazamientos que se le concedieron al obligado tributario a su solicitud y la no aportación en tiempo de los documentos requeridos, constituyen dilaciones en los términos definidos reglamentariamente. Como en tantas ocasiones se ha indicado por este Tribunal la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

Pero para que la dilación pueda imputarse al obligado tributario, en el sentido de excluirla del plazo de duración máximo del procedimiento, se precisa la concurrencia de un elemento teleológico o finalista, que es el que parece señalar la parte recurrente que falta en el presente caso. No basta, pues, la simple dilación, el mero transcurso del tiempo, se precisa que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el curso de las actuaciones. Concurriendo ambos requisitos el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones.

Hemos añadido en nuestra jurisprudencia que producida la dilación objetiva por el transcurso del tiempo, corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora.(...)"

En este caso, partiendo de que la documentación requerida previamente y no aportado son los libros registro de IVA e información relativa a los instrumentos de cobertura y el proyecto **B**, no cabe duda que la documentación requerida era absolutamente relevante a efectos de que la inspección pudiera realizar un correcto y completo análisis de la situación tributaria del contribuyente referente al IS e IVA de los ejercicios que nos ocupan. De hecho las regularizaciones efectuadas en el IS son por instrumentos de cobertura y por el proyecto **B**.

Por lo tanto, conforme lo expuesto, este Tribunal considera correctas las dilaciones imputables a la reclamante, fijadas por la inspección en 48 días, lo que determina que no se superase el plazo máximo de duración de las actuaciones, en este caso, 12 meses, ya que las actuaciones se iniciaron el 08-06-2015 y el acuerdo de liquidación se notifica al interesado el 16-06-2016.

En consecuencia, se desestiman las alegaciones de la reclamante en este punto.

Tercero:

La siguiente cuestión planteada es la nulidad de pleno derecho de las actuaciones por incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 170.5 del Real Decreto 1065/2007.

Regula el artículo 170.5 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, los Planes de Inspección, señalando en su apartado 5 que:

“El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.”

La reclamante alega que las actuaciones inspectoras de **X** no se iniciaron en el año de carga (2014) sino en el siguiente (2015) con lo que se incumplió el límite temporal establecido en el artículo 170.5 del RD 1065/2007 lo que conlleva la nulidad del procedimiento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 217 de la ley 58/2003. Cita sentencias de la AN de 5 de mayo de 2016 (recurso nº 122/2014) y de 14 de julio de 2016 (recurso 120/2014).

En el expediente constan las siguientes ordenes de carga de la entidad **XI SL**:

- Orden de carga en plan de inspección de fecha 29 de octubre de 2014; el alcance de las actuaciones es general y referido al IS e IVA de los ejercicios 2010 y 2011.
- Orden de modificación de carga en plan de fecha 19 de enero de 2015; el motivo de la modificación es el cambio del Equipo de inspección por necesidades de servicio.
- Orden de modificación de carga en plan de fecha 28 de enero de 2015; el motivo es debido a la prescripción del ejercicio 2010 del IVA.

En relación con la cuestión planteada este Tribunal en resoluciones de 05-11-2013 tiene dicho lo siguiente:

“Conviene recordar en relación con esta cuestión que la fórmula elegida por la Administración Tributaria, entre otras posibles, para dirigir y coordinar aquellas actuaciones de comprobación e investigación tributaria son los Planes de Inspección, que tienen por objeto delimitar las actuaciones a realizar durante un determinado

período de tiempo y seleccionar los obligados tributarios objeto de las mismas. Es cierto que los planes se aprueban anualmente y, puesto que la orden de carga en plan de inspección fue acordada en el año 2009, ello nos lleva a pensar que dichas actuaciones quedaban enmarcadas en las correspondientes al plan de inspección del año 2009. Sin embargo, no quiere esto decir que si, transcurrido el año en el que fueron cargadas en plan, las actuaciones no son iniciadas, deba efectuarse una nueva orden de carga. Los planes de inspección comprenden el conjunto de sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad, sin que el hecho de que sean aprobados anualmente suponga que las actuaciones no puedan ser iniciadas una vez concluido el año a que se refieren ni requieran una nueva orden de carga en plan de inspección para superar este ámbito temporal.

Por otra parte, alega la reclamante nulidad de pleno derecho por ese motivo. Debemos hacer constar que es el artículo 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el que regula la declaración de nulidad de pleno derecho en los siguientes términos:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

(...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.”

Debemos recordar en este punto que el Tribunal Supremo ha señalado reiteradamente su criterio en el sentido de que para apreciar que un acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido no basta con la infracción de alguno de los trámites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los trámites esenciales o fundamentales, de modo que el defecto sea de tal naturaleza que sea equiparable su ausencia a la del propio procedimiento (Sentencias, entre otras, de 5 de mayo de 2008 en el recurso de casación núm. 9900/2003, de 9 de junio de 2011 en el recurso de casación núm. 5481/2008 y de 7 de diciembre de 2012 en el recurso de casación 1966/2011). En el presente caso, el motivo alegado por la reclamante no supone que se haya prescindido del procedimiento establecido ni se ha producido indefensión alguna a la reclamante, por lo que debemos desestimar sus pretensiones en este punto.”

Las Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de mayo de 2016 (recurso 122/2014) y de 14 de julio de 2016 (recurso 120/2014) citadas por la reclamante señalan que la *“la orden de carga del plan de inspección debe respetar el límite temporal del año, pues es esencial al plan, en cuanto delimita, junto con el ámbito material, el espacio en que se desarrollan los planes de inspección”*.

La sentencia de la AN de 14 de julio de 2016 que desestima el recurso c-a interpuesto contra la resolución del TEAC de 05-11-2013 ha sido recurrida en casación por la Administración del Estado por lo que por razones de congruencia se mantiene por este órgano revisor el criterio sentado en las citadas resoluciones de 05-11-2013.

Además en el presente caso hay que tener en cuenta que existen dos ordenes de modificación de carga en plan fechadas en enero y febrero de 2015 por lo teniendo en cuenta dichas ordenes, el límite temporal establecido en el artículo 170.5 del RD 1065/2007 se habría cumplido.

Cuarto:

La cuestión de fondo planteada es la relativa a la regularización efectuada por operaciones vinculadas.

El artículo 16 del Texto Refundido de la ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS) denominado “operaciones vinculadas”, en la redacción vigente en los ejercicios comprobados, dispone lo siguiente:

“1. 1º. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2º. La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

(....)

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

(.....).

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

(.....)

8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación de la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o participe o, con carácter general, de aportaciones del socio o participe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

(...).”

Quinto:

En el presente supuesto las operaciones que motivan la aplicación del artículo 16.1 del TRLIS son las prestaciones de servicios efectuadas por el obligado tributario a entidades latinoamericanas del Grupo. La correcta valoración a mercado afecta a las siguientes operaciones:

- Las operaciones efectuadas en el seno del denominado proyecto **B**
- Las cantidades a refacturar a las filiales latinoamericanas por la prestación de servicios corporativos, uso de marca y cesión del *know-how*.

Los hechos que constan en el expediente son los siguientes:

1. **XI SL** pertenece al **Grupo X** siendo la actividad principal del grupo la prestación de servicios de call center, prestándose los mismos tanto desde España como desde las filiales del Grupo en Latinoamérica.

XI SL como entidad principal del grupo, según la documentación de precios de transferencia, “*puede ser considerada como la entidad más importante del Grupo en términos funcionales ya que es el centro desde el que se toman todas las decisiones que afectan al Grupo*”

XI SL está participada al 100% por **XI HOLDING SL**. A su vez es titular del 100% de **XI INTERNACIONAL SLU**. Esta entidad es una ETVE que participa directamente en las filiales latinoamericanas del Grupo en porcentajes cercanos al 100%.

Todas las entidades latinoamericanas tienen la consideración de vinculadas con el obligado tributario.

2. Descripción de la actividad de las entidades latinoamericanas del **Grupo X**:

a) Prestadoras de servicios offshore

Son entidades que tienen plataformas para la prestación de los servicios de call center desde los que se presta el servicio a otras entidades del Grupo que subcontratan con ellas la prestación de determinados servicios.

b) Las entidades operadoras que prestan servicios a los clientes locales, directamente o utilizando los servicios offshore de otras entidades del grupo.

Los clientes de las entidades operadoras se clasifican en:

- Clientes referidos: son los clientes locales que contratan con las filiales latinoamericanas en base a las relaciones comerciales y acuerdos marco establecidos por **XI SL**; por ejemplo, en el proyecto **B**, **XI SL** firmó un contrato Marco con **Z** Internacional SA; posteriormente, el servicio lo prestaron las filiales latinoamericanas del **grupo X** a las filiales latinoamericanas del **grupo Z**. Los Acuerdos de Cooperación comercial e industrial incluyen un Anexo I donde se enumeran los clientes considerados referidos.

- Clientes no referidos o propios, son aquellos clientes locales que los operadores obtienen por cuenta propia, en base a sus esfuerzos comerciales.

Todas las filiales operativas latinoamericanas del **GRUPO X**, salvo **X Méjico S** de RL de CV prestan servicios a clientes propios y referidos; para poder prestar estos servicios utilizando la marca y el *know-how* de **XI SL** tienen firmado un Acuerdo de Cooperación comercial e industrial desde finales del ejercicio de 2009.

3. La documentación de operaciones vinculadas aportada por el obligado tributario valora las mismas de la siguiente forma:

a) Operaciones de refacturación: “el precio directamente aplicado por un tercero independiente sin añadir ningún margen adicional”.

b) Servicios corporativos a las filiales latinoamericanas.

- Método: Margen Neto del conjunto de las operaciones
- Parte analizada: el prestados del servicio
- Indicador de beneficio: margen sobre los costes totales

La facturación de los servicios corporativos se realiza distribuyendo los costes corporativos objeto de reparto en función de la plantilla de cada entidad y añadiendo un margen del 10%.

Además de los servicios corporativos, **XI SL** factura a las entidades vinculadas un 1% sobre la cifra de negocios de clientes propios en concepto de marca y un 2% sobre la cifra de negocios de clientes propios o referidos en concepto de *know-how*.

Por último, establece un límite a la facturación de estos tres conceptos de servicios corporativos; no se podrá facturar si el margen operativo de la entidad latinoamericana no supera el 2,5% de la cifra de negocios, excluido el resultado obtenido de las operaciones realizadas con clientes locales o propios.

4. Proyecto B.

El denominado proyecto **B** es consecuencia del Contrato de mediación firmado 30-10-2009 entre **XI** y **Z Internacional SA (ZSA)** por un importe de 50.000.000 €;

De acuerdo con la cláusula primera del contrato **ZSA** elige a **X**:

“para que lleve a efecto la conclusión de la Oportunidad de Negocio, mediante la designación a favor de aquella o cualquiera de sus Filiales como prestador de servicio de análisis de clientes (PSAC) para las Operadoras del Grupo Z, sujeta a las siguientes condiciones y las que fueran, en su caso, determinadas por la Empresa y las Operadoras en el Contrato Marco de Prestación de Servicios. “

En Documentos de Cesión de Oportunidad de negocio de fechas 13-11-2009 y 14-12-2009 **XI SL** cedió el 80% y el 10%, respectivamente, de esa “oportunidad de negocio” a dos sociedades. La denominada “oportunidad de negocio” quedó reflejada en el balance de **X** como “otro inmovilizado Inmaterial” por 5.000.000 euros. Se han contabilizado amortizaciones por importe de 250.000 euros en 2010 y 1.212.833 euros en 2011.

XI SL obtuvo un préstamo del **Banco Y** por importe de 5.000.000 euros. Las condiciones y garantías requeridas por el **Banco Y** para la concesión de este préstamo refleja la vinculación del mismo con el denominado proyecto **B**. Los gastos financieros contabilizados por este préstamo han sido 184.363,633 euros en 2010 y 196.138,07 euros en 2011.

XI SL firmó con cada una de sus filiales que iban a participar en el proyecto un documento de “Designación PSAC”. En todos estos contratos se señala que el lugar de prestación del servicio serán los locales de la entidad del **Grupo X** que firma el contrato y la misma entidad será la destinataria de la remuneración prevista en el mismo.

Las filiales del **Grupo X** que fueron designadas como PSAC son titulares de los ingresos derivados de los contratos locales de servicios de análisis de clientes y migración por los que se designaban PSAC. Es decir, es cada una de las filiales latinoamericanas que firman el contrato y que adquieren la condición de PSAC quienes perciben los ingresos derivados del mismo.

Las entidades latinoamericanas designadas como PSAC que tienen obligación de presentar cuentas anuales completas han reconocido ciertos gastos derivados del proyecto **B** que han sido activados conforme a su normativa contable; figuran registrados en sus balances activos por el proyecto **B**, bien como gastos diferidos, bien como Activos Inmateriales.

Según la documentación de precios de transferencia se ha producido refacturación de los gastos del proyecto **B** solo en el ejercicio 2010.

5. Servicios corporativos a las filiales en Latinoamérica.

Con fecha de 01-11-2009 **XI SL** firmó contratos de Cooperación comercial e industrial con las principales filiales latinoamericanas.

En todos estos contratos se establece, entre otras cosas, lo siguiente:

1) **XI SL** es propietaria de todos los elementos de la propiedad industrial utilizados por la filial latinoamericana (cláusula 2.1) y establece una licencia sobre las marcas **X** a favor de las citadas filiales (cláusula 2.3)

2) **XI SL** se compromete a compartir con la filial latinoamericana su saber hacer (*know how*) industrial y comercial adquirido durante los últimos años en las actividades del negocio (cláusula 2.2)

3) Las filiales requieren de **XI SL** la prestación de servicios necesarios para la gestión económica y empresarial.

4) En contraprestación a estos servicios la cláusula 3 (precio) establece la siguiente retribución:

- En concepto de *know-how* 1% de la cifra de negocios de la filial derivada de los clientes locales o propios.

- En concepto de Marca un 2 % de la cifra de negocios de la filial derivada de clientes locales o propios así como clientes referidos. Se excluye la facturación a otras entidades del **Grupo X** o clientes offshore.

- En concepto de servicios la formación del precio se establece sobre la base de los costes incurridos por **XI** y se facturan en proporción a la plantilla de la filial, añadiendo un 10% a la base de los costes.

- La cláusula 3.1.3 condiciona estas remuneraciones a la obtención por la filial de un margen operativo mínimo del 2,5%, excluidas las operaciones con clientes propios o locales.

- Las cláusulas 3.2.2 y 3.3.2, exceptúan de la regla del margen operativo mínimo la facturación en concepto de *know how* y marca que corresponda a la cifra de negocios derivada de los clientes propios o locales.

Se han aportado los estados financieros de las entidades latinoamericanas. En la diligencia nº 13 de 16-04-2016 aparecen reflejados los márgenes operativos de estas entidades; en el punto 4 de dicha diligencia consta que "Según los estados financieros aportados de las siguientes entidades latinoamericanas, su margen operativo es el siguiente: (...)". Se ha calculado el margen operativo global sin descontar el importe facturado a los clientes propios o locales dado que durante los años de objeto de comprobación su peso en la facturación es poco significativo.

Sexto:

En relación con las operaciones vinculadas la regularización practicada por la inspección ha sido la siguiente:

1. Proyecto **B**

Considera la inspección que como los ingresos derivados de los contratos locales de servicios de análisis de clientes y migración por los que se designaban PSAC corresponden a las entidades del **Grupo X** designadas como PSAC, los gastos de este proyecto también corresponden a las mismas filiales. Por ello, el obligado tributario, conforme a lo señalado en su documento de precios de transferencia, debió refacturar a las entidades del **Grupo X** los costes del proyecto, en función de los ingresos que haya generado en cada una de ellas.

Se han identificado dos gastos vinculados a este proyecto en las cuentas de **XI SL** y que no han sido objeto de refacturación: a) la amortización del denominado “otro intangible inmaterial” que figura registrado en el activo de su balance a 01-01-2010 por 5.000.000 euros y; b) los gastos financieros vinculados al préstamo obtenido del **Banco Y** por importe de 5.000.000 euros.

Aunque la documentación de precios de transferencia determina que dentro de los gastos refacturables se incluyen los gastos del proyecto **B**, esta refacturación se produce solo en el ejercicio 2010 y por un importe inferior al que corresponde.

Las cantidades que hubieran debido refacturarse son:

	2010	2011
Intereses préstamo Banco Y	184.363,63	196.138,07
Amortización inmovilizado Inmaterial	250.000,00	1.212.833,00
TOTAL	434.363,63	1.408.971,07
Cantidades refacturadas	339.978,55	
Ajuste Base imponible	94.385,08	1.408.971,07

La inspección pone de manifiesto que no se ha podido determinar que porcentaje de estos gastos corresponde a cada una de las entidades del **Grupo X** designadas como PSAC ya que la entidad no ha aportado información suficiente para ello y además desconoce el tratamiento contable de estas cantidades en los respectivos países.

2. Servicios corporativos, marca y *know-how*.

La inspección en base a lo dispuesto en los Acuerdos de colaboración y en la documentación de precios de transferencia en donde consta expresamente que es requisito para que las filiales retribuyan a **XI SL** que éstas tengan un margen operativo de al menos el 2,5% determina las cantidades que debían haberse facturado a cada una de las entidades latinoamericanas por tener márgenes operativos superiores al 2,5%.

En las paginas 27 a 32 del Acuerdo de liquidación referido a operaciones vinculadas, figuran, para cada una de las entidades latinoamericanas, los cálculos realizados. En las paginas 32 y 33 de dicho Acuerdo figura un resumen de los ajustes que se realizan derivados de la correcta aplicación de la política de precios de transferencia de **XI SL** en relación a los servicios corporativos, marca y *know-how*.

En relación con el proyecto **B** alega la entidad que la regularización efectuada no es conforme a derecho puesto que el mismo debe encuadrarse dentro de la política de precios de transferencia y de facturación por servicios corporativos, marca y *know-how*.

Pues bien lo primero que debe señalarse es que la documentación de precios de transferencia aportada por la propia entidad distingue como una operación diferenciada y distinta de los servicios corporativos las operaciones de refacturación de costes del proyecto **B**. Así en la documentación de precios de transferencia se señala lo siguiente: “Respecto de **XI**, la compañía realiza operaciones de refacturación con entidades del grupo en relación a los siguientes costes:

Refacturación de los costes del proyecto **B**

- Refacturación de costes de licencias de software
- Refacturación de gastos de capital (CAPEX).
- Refacturación de costes de los expatriados (coste salarial más seguridad social)”

Durante el ejercicio 2010, según la documentación de precios de transferencia, el obligado tributario refacturó por esos conceptos a las entidades latinoamericanas. Sin embargo no consta que haya efectuado refacturación por los gastos relativos a la amortización del inmovilizado inmaterial y a los gastos financieros, ambos, también relacionados con el proyecto **B**.

Según los contratos firmados todos los ingresos del Proyecto **B** corresponden a las entidades latinoamericanas por lo que si los ingresos procedentes de dicho proyecto los reciben directamente las filiales latinoamericanas, por aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos derivados del mismo deben imputarse también a dichas filiales. Así se deduce además de la documentación de precios de transferencia presentada por el obligado tributario y aportada a la inspección.

Además alega la entidad que si se mantiene la tesis de la inspección los “costes debidos de refacturar” (amortización intangible y gastos financieros del préstamo) deberían considerarse como un gasto más de las filiales a la hora de determinar el margen del 2,5%. En el expediente consta que no se ha podido determinar que porcentaje de estos gastos corresponde a cada una de las filiales del Grupo ya que la entidad no ha aportado información suficiente para ello y además se desconoce el tratamiento contable de estas cantidades en los respectivos países. En el acuerdo de liquidación (pagina 40) consta que *“las filiales latinoamericanas han reconocido ciertos gastos derivados del proyecto B, que han sido activados conforme a su normativa contable. Esta afirmación ha quedado acreditada respecto de las entidades que tienen la obligación de presentar cuentas anuales completas”*.

En relación con la regularización por servicios corporativos, *know-how* y marca la discusión se centra en la aplicación de la cláusula 3.1.3 de los contratos de Cooperación suscritos con las entidades latinoamericanas que condicionan las remuneraciones a satisfacer a **X** por servicios corporativos, marca y *know-how* a la obtención por la filial de un “margen operativo” mínimo del 2,5%. En dichos contratos y en la documentación de precios de transferencia presentada por la entidad se hace referencia al “margen operativo” sin embargo la entidad alega que “la voluntad de las partes no era observar el margen operativo de las filiales” sino el margen general. La entidad aunque reconoce que en los Acuerdos y en la documentación de precios de transferencia consta el “margen operativo” como magnitud para que proceda reconocer la retribución pretende que se tenga en cuenta el margen general simplemente porque dice que esa era la voluntad de las partes. Pretende que se aplique lo contrario a lo que dice la documentación aportada por ella misma sin aportar prueba alguna.

En relación con esta alegación formulada ya frente a la inspección consta en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:

“Como ocurría con la valoración de las operaciones relativas al Proyecto **B**, de nuevo intenta el representante del obligado tributario, hacer prevalecer un concepto contrario al que expresamente consta en la documentación por él aportada y sin más justificación que su conveniencia en la aplicación de uno u otro. En los mencionados acuerdos y en la documentación de precios de transferencia consta expresamente que es requisito para que las filiales retribuyan a **XI SL**, que éstas tengan un margen operativo de al menos el 2,5%. No es hasta el momento de presentar las alegaciones que ahora se contestan, cuando el interesado se da cuenta que la voluntad real de las partes (matriz y filiales) y parece ser que también de los terceros (**W**, redactor de la política de precios) era, en todas las ocasiones en que se mencionaba el margen operativo, referirse en realidad al margen general (suponemos que margen bruto). Ni durante todos estos años de aplicar dicha política de precios, ni en ningún momento de las actuaciones inspectoras, ni las efectuadas en 2013, relativas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, ni en las presentes, se habían percatado ni **XI** ni ninguna de sus filiales que aunque la política de precios de transferencia y los acuerdos de colaboración hablaban del margen operativo en realidad se estaban refiriendo al margen general (sic). Y la oportuna constatación de este error en mayo de 2016 (que figura desde 2009), lleva precisamente a la conclusión de que los costes refacturados a **Méjico** han sido excesivos y que ahora, en el seno de la comprobación y concretamente mediante la presentación de alegaciones frente a la Oficina Técnica, es el momento de corregirlos en forma de un menor ajuste de la base imponible.

Aparte del hecho de que no ha quedado acreditado en absoluto que el error mencionado sea tal, su subsanación deberá hacerse primero contablemente y ello conllevará unas consecuencias fiscales, pero de las manifestaciones efectuadas no queda probado que el error sea tal”.

Por tanto, como los argumentos formulados por la interesada ante la inspección, han sido contestados debidamente, en términos que este Tribunal comparte, sin que la entidad en las alegaciones formuladas ante este Tribunal haya desvirtuado las conclusiones de la inspección, se desestiman las pretensiones de la reclamante

En cuanto a la regularización de P... consta en el expediente que tanto en 2010 como en 2011 P... obtuvo un margen operativo superior al 2,5%. La facturación por servicios corporativos se ha realizado correctamente en los dos ejercicios; además en 2010 se facturó en concepto de marca y *know-how*. Sin embargo no se ha facturado

por marca y *know-how* en 2011 siendo este ejercicio y por dichos conceptos los únicos objeto de regularización. En las paginas 30 y 31 del acuerdo de liquidación figuran los cálculos efectuados por la inspección. Se ha efectuado un calculo individualizado del ejercicio 2011 único ejercicio objeto de regularización en este caso.

Conforme lo expuesto se confirma la regularización efectuada por la inspección desestimándose las alegaciones de la reclamante.

Septimo:

La última de las cuestiones a tratar es la relativa a la procedencia de la sanción impuesta.

La conducta sancionada es la tipificada en el artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS). El artículo 16.10 del TRLIS dispone que:

«Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

.....».

Concurre en el presente caso el elemento objetivo de la infracción tributario ya que el obligado tributario no ha incluido en su declaración del IS de los ejercicios comprobados toda la renta correspondiente al valor normal de mercado de las operaciones realizadas con sus entidades vinculadas que resulta de su documentación de precios de transferencia.

Por lo que se refiere al juicio de culpabilidad imputable a la conducta del recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de la Ley 203/1963 las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. También se recoge dicha exigencia en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 cuando dice que:

«Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas por esta u otra Ley».

Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de

«vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria».

En el presente caso, siendo claro que las operaciones realizadas entre entidades vinculadas deben valorarse a valor de mercado y dado que la entidad según la documentación de precios de transferencia ha omitido la refacturación de algunos gastos derivados del proyecto **B** a las filiales latinoamericanas que obtienen los ingresos derivados del mismo y ha refacturado incorrectamente los servicios corporativos la conducta de la entidad ha de ser calificada como negligente y, por tanto, acreedora de sanción, sin que dicha conducta este amparada por ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad contempladas por la Ley.

En cuanto a la motivación, explícitamente el acuerdo resume los hechos y su calificación señalando:

«... la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que el obligado tributario presentó autoliquidaciones de los periodos 2010 y 2011, no ingresando la cuota que le correspondía si

hubiera valorado los servicios prestados a sus filiales, a valor de mercado conforme se exige en el artículo 16.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 05 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las cantidades dejadas de ingresar proceden de dos conductas: por un lado, la deducción de gastos del Proyecto B y, por otro, la incorrecta refacturación de servicios corporativos a las filiales.

.....

En consecuencia y a la vista de los hechos expuestos, concurre pues, a juicio de esta Oficina Técnica, el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, puesto que, existiendo una política de precios de transferencia en cuya virtud deben valorarse las operaciones existentes entre la matriz y sus filiales latinoamericanas, las reglas de aplicación de dicha política, y por tanto, de valoración de las operaciones, se han incumplido y han permitido a **XI SL** la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. Por tanto, se aprecian indicios de culpabilidad en la actuación de **XI SL**, y que existe grado de culpa suficiente en su actuar, a los efectos del presente expediente sancionador.

En conclusión no puede estimarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa.

.....

La claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario al no aplicar la valoración correspondiente a las operaciones vinculadas realizadas durante los ejercicios 2010 y 2011, no puede dejar margen a la interpretación, sin que la conducta regularizada por la Inspección se justifique en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni en una laguna legal, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad.

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre Sociedades en los periodos 2010 y 2011, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003.”

Por tanto, el acuerdo sancionador no solo recoge los hechos sino la determinación de la infracción cometida con arreglo a los mismos, sujeto infractor y la sanción aplicable, resultando que los mencionados hechos, derivaron en la comisión de la infracción, por lo que entendemos el citado acuerdo contiene una motivación mínima que permita entender en qué fundamenta su decisión la Administración, de tal forma que, el interesado podía y así lo ha hecho, alegar lo que entendiera en su derecho.

POR LO EXPUESTO,

EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vistas las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central,

ACUERDA:

Desestimarlas confirmando los acuerdos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.