

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068481

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de octubre de 2017

Vocalía 10.^a

R.G. 7678/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. *No es motivo de anulación el que la Administración tributaria incoe un acta y no dos en casos en que hay comprobación de valor de operaciones vinculadas junto con otras cuestiones.* En primer término alega nulidad de pleno derecho de la liquidación por incumplimiento absoluto del procedimiento establecido en el art. 21 del RD 1777/2004 (Rgto. IS). Expone que conforme a dicho precepto, en tanto que la liquidación relativa al IS contenía, por un lado, un ajuste de precios de transferencia y, por otro, ajustes sobre la deducibilidad de diversos gastos, debían haberse formalizado dos actas. El hecho de que la Inspección haya prescindido absolutamente de dicho procedimiento avoca a la entidad a una suspensión de este procedimiento de reclamación absolutamente improcedente, pues dicha suspensión está regulada en la Disposición Adicional Vigésimo Primera de la Ley 58/2003 (LGT), establece que en caso de que se simultanee un procedimiento amistoso con uno de revisión, se suspenderá este último hasta que finalice el procedimiento amistoso; mientras que si la Inspección hubiera dictado dos actas, una relativa a precios de transferencia y otra por los restantes ajustes de gastos, únicamente se vería afectada por la suspensión la primera de ellas, pudiendo seguir la reclamación contra la segunda. Ciertamente, en el caso que nos ocupa, esta formalidad no ha sido cumplida por la Inspección. Sin embargo, no puede entenderse que ello constituya una omisión de tal intensidad que suponga un incumplimiento absoluto del procedimiento.

En el presente caso, ninguna de las dos circunstancias -que carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o que genere indefensión- pueden apreciarse, pues se ha llevado a cabo la regularización con todos los trámites *ad hoc*, puestas de manifiesto, audiencias previas y posteriores al acta, en las que la entidad ha podido defender sus derechos. Ha de observarse además a este respecto que, en ninguna de las alegaciones formuladas a lo largo del procedimiento de comprobación inspectora, ni tan siquiera en las vertidas con posterioridad a la incoación del acta de disconformidad A02, alega la improcedencia de extender una sola acta y no dos, habiendo podido alegar cuanto convenía a su derecho. No se aprecia, por otra parte, el perjuicio a que la reclamante alude en sus alegaciones ante este TEAC, pues, habiendo desistido de la reclamación económico administrativa en lo referente a la cuestión de precios de transferencia, sometida al procedimiento amistoso, cuyo desistimiento se acepta en la presente resolución, no se suspende el procedimiento económico administrativo, sino que prosigue, resolviéndose en la presente resolución las restantes cuestiones objeto de regularización.

Dicho esto, en el caso que nos ocupa, habida cuenta que la reclamante ha desistido parcialmente de su reclamación en el aspecto relativo a la controversia de precios de transferencia, no es preciso que se suspenda la reclamación económico administrativa. En efecto, en la reclamación que aquí se prosigue se examinan cuestiones que no son objeto del procedimiento amistoso y, por tanto, ya no concurre la simultaneidad entre ambos procedimientos, amistoso y revisor, que la norma pretende evitar. Y la cuestión relativa a los precios de transferencia va a ser dilucidada a través el procedimiento amistoso por ella iniciado, por lo que es evidente que la interesada ha podido hacer valer sus derechos e intereses, a los que se va a dar cumplida respuesta. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (RGAT), art. 170.

Ley 58/2003 (LGT), art. 238 y disp. adic. vigésimo primera.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 21.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por la entidad **XHC SL. (XHC)**, con NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., Madrid, y en su nombre y representación, D. **Ax...**, contra acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Los hitos fundamentales de las actuaciones aquí revisadas son:

-Con fecha 03-03-201 se notificó el inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación desarrolladas con la reclamante, dando lugar a la incoación, con fecha 15/04/2015, del acta de disconformidad **A02 ...**, IS ejercicios 2009, 2010 y 2011.

- Con fecha /09/2015 recayó acuerdo de liquidación, confirmando la propuesta inspectora. Deuda:1.584.768,18 €.

Fue notificado el 11/09/2015.

Segundo.

La reclamante interpuso el 9 de octubre de 2015 contra la liquidación referida, reclamación económico-administrativa.

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente, la interesada presentó el 9/05/2016, escrito de alegaciones, formulando las alegaciones consistentes, en síntesis y sin perjuicio de que serán examinadas cuando se analicen las cuestiones controvertidas, en :

Respecto a la determinación del valor de mercado en precios de transferencia, vierte una alegación previa para poner de manifiesto que la controversia relativa al valor normal de mercado determinado por la Administración en las transacciones con **XHC AB** estaba siendo objeto de análisis en un procedimiento amistoso por lo que procedía a desistir de esta cuestión.

Alega a continuación, nulidad absoluta del acuerdo de liquidación al haberse prescindido absolutamente del procedimiento establecido en el artículo 19 del RD 634/2015 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS 2015); prescripción del derecho a liquidar por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras; y deducibilidad de los gastos suprimidos por la Inspección.

El 1 de marzo de 2017, la interesada presentó escrito de alegaciones complementarias, en el que invocaba nulidad de pleno derecho del procedimiento de inspección y del acuerdo de liquidación por incumplimiento del plazo establecido en el artículo 170.5 del RD. 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGGIT)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en las presentes reclamaciones los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite, en las que se plantean las siguientes cuestiones:

1. Desistimiento parcial.

2. Nulidad de pleno derecho de la liquidación por incumplimiento absoluto del procedimiento establecido en el artículo 19 del RIS.

3. Nulidad de pleno derecho del procedimiento de inspección y del acuerdo de liquidación por incumplimiento del plazo establecido en el artículo 170.5 del RGGIT.

4. Prescripción del derecho de la Administración a liquidar por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

5. Deducibilidad de diversos gastos.

Segundo.

La regularización plasmada en la liquidación impugnada tuvo por objeto, en síntesis, la modificación de las siguientes cuestiones declaradas por la contribuyente:

- Menor precio de adquisición de productos a empresas del grupo.
- Gastos fiscalmente no deducibles: asistencia a congresos.
- Gastos fiscalmente no deducibles: facturas recibidas del Hospital de
- Gastos fiscalmente no deducibles: viaje con clientes a Bélgica.
- Gastos fiscalmente no deducibles: reuniones de ventas.
- Gastos fiscalmente no deducibles: adquisición de palets.
- Gastos fiscalmente no deducibles: intereses de préstamo.

Respecto de la primera de las cuestiones manifiesta la reclamante que la controversia relativa al valor normal de mercado determinado por la Administración en las transacciones con **XHC AB** estaba siendo objeto de análisis en un procedimiento amistoso, por lo que procedía a desistir de esta cuestión.

Asimismo, en el procedimiento amistoso iniciado el 22 de marzo de 2016 expone que contra los acuerdos de liquidación expuestos ha interpuesto reclamación económico administrativa ante el TEAC, por entender que no eran conformes a derecho, si bien la controversia se limitará a la discusión de la deducibilidad de determinados gastos deducibles (financieros y de viajes y de asistencia a congresos) y por tanto, no abarcando la discusión sobre los ajustes incluidos en la presente solicitud. Por lo tanto, el objeto de la presente solicitud e inicio de procedimiento amistoso, que ha producido una doble imposición tanto en España como en Suecia, no es objeto de reclamación en la vía de reclamación doméstica.

Respecto al desistimiento, la Ley 58/2003 General Tributaria dispone en su artículo 238:

“1. El procedimiento finalizará por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de ésta, por satisfacción extraprocesal y mediante resolución.

2. Cuando se produzca la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocesal, el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones. Este acuerdo podrá ser adoptado a través de órganos unipersonales.

El acuerdo de archivo de actuaciones podrá revisarse conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 239 de esta ley.”

Pues bien, la interesada desiste únicamente en cuanto a la parte de la regularización relativa a precios de transferencia y aplicación del valor de mercado a las operaciones realizadas con la entidad de su grupo **XHC AB**, residente en Suecia, por cuanto esta cuestión esta siendo debatida en un procedimiento amistoso iniciado por ella.

Así pues, en relación con esta cuestión, procede aceptar el desistimiento parcial de la reclamante, si bien no se declara concluso el procedimiento ni se archivan las actuaciones, por cuanto la interesada mantiene su pretensión en las demás cuestiones objeto de regularización, que, por ende, se entran a analizar.

Tercero.

Con carácter previo hay que examinar las alegaciones de la reclamante relativas a cuestiones procedimentales.

En primer termino alega nulidad de pleno derecho de la liquidación por incumplimiento absoluto del procedimiento establecido en el artículo 19 del RIS.

Expone que conforme a dicho precepto, en tanto que la liquidación relativa al IS contenía, por un lado, un ajuste de precios de transferencia y, por otro, ajustes sobre la deducibilidad de diversos gastos, debían haberse formalizado dos actas. El hecho de que la Inspección haya prescindido absolutamente de dicho procedimiento avoca a la entidad a una suspensión del procedimiento de este procedimiento de reclamación absolutamente improcedente, pues dicha suspensión está regulada en la Disposición Adicional 21 de la Ley 58/2003, introducida por la Ley 34/2015, de 21 de noviembre, establece que en caso de que se simultanee un procedimiento amistoso con uno de revisión de los regulados en el Título V de la Ley, se suspenderá este último hasta que finalice el procedimiento amistoso; mientras que si la Inspección hubiera dictado dos actas, una relativa a precios de transferencia y otra por los restantes ajustes de gastos, únicamente se vería afectada por la suspensión la primera de ellas, pudiendo seguir la reclamación contra la segunda.

En primer lugar ha de advertirse que el precepto aplicable "ratione temporis" es el artículo 21 del RIS de 2004, en la redacción dada al mismo por el RD.1793/2008, cuya redacción pasó al artículo 19 del RIS 2015:

"1. Cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto y se señalarán adecuadamente los motivos que determinan la corrección de la valoración efectuada por el obligado. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Ciertamente, en el caso que nos ocupa, esta formalidad no ha sido cumplida por la Inspección. Sin embargo, no puede entenderse que ello constituya una omisión de tal intensidad que suponga un incumplimiento absoluto del procedimiento.

Según reiterada jurisprudencia, por los efectos que produce, la nulidad radical ha de ser objeto de interpretación restrictiva, constituyendo la anulabilidad la regla general de invalidez en relación con los defectos formales, siendo preciso examinar en cada caso concreto si el vicio en cuestión ha impedido al acto alcanzar su fin o ha causado indefensión al contribuyente.

Así, cabe citar una sentencia de la Audiencia Nacional, de 17/11/2011 (recurso 468/2008), que cita numerosa jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional en relación con las irregularidades formales. Entre las citas, cabe destacar:

"La teoría de la nulidad de los actos administrativos ha de aplicarse con parsimonia, siendo necesario ponderar siempre el efecto que produjo la causa determinante de la invalidez y las consecuencias distintas que se hubieran seguido del correcto procedimiento rector de las actuaciones que se declararon nulas y, por supuesto, de la retroacción de éstas para que se subsanen las irregularidades detectadas... En el caso de autos, tratándose, como la Sala sentenciadora razonó, no de que se hubiera prescindido totalmente del procedimiento establecido al efecto, sino tan sólo del trámite de audiencia del interesado, exclusivamente se incidiría en la de simple anulabilidad del art. 48.2, y ello sólo en el supuesto de que de la omisión se siguiera indefensión para el administrado, condición esta que comporta la necesidad de comprobar si la indefensión se produjo; pero siempre, en función de un elemental principio de economía procesal implícitamente, al menos, potenciado por el art. 24 CE, prohibitivo de que en el proceso judicial se produzcan dilaciones indebidas (...)

Se ha dicho que no hay derecho menos formalista que el Derecho Administrativo y esta afirmación es plenamente cierta. Al vicio de forma o de procedimiento no se le reconoce siquiera con carácter general virtud anulatoria de segundo grado, anulabilidad, salvo aquellos casos excepcionales en que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera de plazo previsto, cuando éste tenga carácter esencial o se produzca una situación de indefensión".

(...)

Por otra parte, y desde una perspectiva distinta y complementaria de la anterior, también en el artículo 24.1 de la Constitución ocupa un lugar central, y extraordinariamente significativo, la idea de indefensión. Como ha señalado el Tribunal Constitucional (STC 48/1989, de 4 de Abril) "la interdicción de la indefensión, que el precepto establece, constituye "prima facie" una especie de fórmula o cláusula de cierre" ("sin que en ningún caso pueda

producirse indefensión"). Como la propia jurisprudencia constitucional señala "la idea de indefensión contiene, enunciándola de manera negativa, la definición del derecho a la defensa jurídica de la que se ha dicho supone el empleo de los medios lícitos necesarios para preservar o restablecer una situación jurídica perturbada o violada, consiguiendo una modificación jurídica que sea debida tras un debate (proceso) decidido por un órgano imparcial (jurisdicción)".

El propio Tribunal Constitucional se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre lo que constituye la "esencia de la indefensión, esto es, una limitación de los medios de defensa producida por una indebida actuación de los órganos judiciales, o, en otras palabras, aquella situación en la que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándole de las facultades de alegar y, en su caso, de justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias, en aplicación del indispensable principio de contradicción" (Auto TC 1110/1986, de 22.Diciembre).

Del mismo modo se ha puesto de manifiesto que las denominadas "irregularidades procesales" no suponen "necesariamente indefensión, si le quedan al afectado posibilidades razonables de defenderse, que deja voluntariamente --por error o falta de diligencia-- inaprovechados " (Auto TC 484/1983, de 19.Octubre).

(...)

Por tanto, lo que en el artículo 24.1 garantiza la Constitución "no es la corrección jurídica de todas las actuaciones de los órganos judiciales, sino, estrictamente, la posibilidad misma de acceder al proceso, de hacer valer ante el órgano judicial los propios derechos e intereses, mediante la necesaria defensa contradictoria, y de obtener, en fin, una respuesta judicial fundada en derecho y de contenido no irrazonable sobre la propia pretensión" (STC 41/1986, de 2.Abril y Auto TC 914/1987, de 15.Junio).

Pues bien, en el presente caso, ninguna de las dos circunstancias (carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o genere indefensión) pueden apreciarse, pues se ha llevado a cabo la regularización con todos los trámites ad hoc, puestas de manifiesto, audiencias previas y posteriores al acta, en las que la entidad ha podido defender sus derechos. Ha de observarse a este respecto que en ninguna de las alegaciones formuladas a lo largo del procedimiento de comprobación inspectora (escritos de 06/03/2015 y 30/03/2015), ni tan siquiera en las vertidas con posterioridad a la incoación del acta de disconformidad A02, alega la improcedencia de extender una sola acta y no dos, habiendo podido alegar cuanto convenía a su derecho.

No se aprecia, por otra parte, el perjuicio a que la reclamante alude en sus alegaciones ante este TEAC, pues, habiendo desistido de la reclamación económica administrativa en lo referente a la cuestión de precios de transferencia, sometida al procedimiento amistoso, cuyo desistimiento se acepta en la presente resolución, no se suspende el procedimiento económico administrativo, sino que prosigue, resolviéndose en la presente resolución las restantes cuestiones objeto de regularización.

Ha de advertirse que en este mismo sentido se ha pronunciado ya este TEAC en reciente resolución de 11 de septiembre de 2017, en cuyo FD Octavo se decía:

En primer término, debe partirse de que en el presente supuesto no son de aplicación las previsiones contenidas en los artículos 19 TRLIS y 21 del RIS, pues, como ha razonado este TEAC en la resolución antes citada 4202/2016, dictada en unificación de criterio, estos preceptos regulan ciertas especialidades procedimentales para aquellos supuestos en los que la comprobación del valor de mercado de una operación vinculada se lleva a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación iniciado respecto de uno solo -que puede ser cualquiera de las partes- de los obligados tributarios que es parte de la operación vinculada, mientras que en el presente supuesto la Administración ha desarrollado dos procedimientos de comprobación inspectora respecto de los dos obligados tributarios que son parte de la operación vinculada en los que pueda efectuarse la comprobación del valor normal de mercado de la misma. Si se hubiera tratado de un único procedimiento respecto solo una de las partes vinculadas, es cuando cobra todo su sentido la exigencia que de que el resultado de la comprobación de valor se documente en un acta separada, pues la liquidación que derive de este acta debe ser notificada a la otra parte vinculada, para por un lado garantizar la coherencia y homogeneidad del ajuste y sobre todo para que, al no haber estado personada la otra parte en el procedimiento, pueda ejercer convenientemente la defensa de sus derechos e intereses. Pues bien, cuando existe una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, quedan plenamente garantizados los fines expuestos de la

regulación procedimental que se analiza. Por un lado, se asegura desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, queda asegurado también que el ajuste se basará en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas y la Administración no puede ir contra sus propios actos. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una le haya sido practicada.

Sin perjuicio de lo anterior, sí dispone el artículo el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción aplicable *ratione temporis*, que:

“Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”.

Este precepto ha sido posteriormente modificado por la Ley 34/2015, y aunque esta redacción no resulta aplicable al supuesto concreto aquí analizado, sí que debe ser traída a colación para la correcta interpretación de este artículo, pues el Código Civil, a cuyos criterios interpretativos se remite a su vez la ley General Tributaria, incluye entre estas pautas hermeneúicas la de la interpretación histórica de las normas:

“Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.

c) **En todo caso** tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley”.

Por su parte, en desarrollo del citado precepto legal, el artículo 190.4 letra c) 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, señala:

“4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección **podrán** tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

a) (...)

b) (...)

) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado”.

De conformidad con los preceptos citados, debemos concluir que, en efecto, cabe la posibilidad, que no la obligación, para la Administración tributaria de incoar dos actas, una en la que se recoja solo el resultado de la comprobación del valor de las operaciones vinculadas, de la que derivaría una liquidación provisional, y otro acta, puesto que se han regularizado también determinados gastos que no se consideran deducibles en sede de la persona física, que recogería la totalidad de la regularización y de la que la liquidación que se dictase sería definitiva, si bien la Ley no impone, salvo para el tercer caso hoy añadido de la letra c) del artículo 101.4 LGT, que necesariamente deban formularse dos actas. Así, pues se estima procedente la actuación de la Administración en el presente caso, en el que se ha formalizado una única acta, en la que se recoge la totalidad de la regularización efectuada al obligado tributario, quien ha impugnado la liquidación derivada de la misma, alegando tanto contra la regularización de las operaciones vinculadas como contra la regularización de los gastos que se han estimado no deducibles. Al mismo tiempo, se ha regularizado a la otra parte vinculada, la sociedad de la que es socio al 99,7 %, a quien le ha sido notificada la liquidación derivada de su acta a efectos de la interposición de los correspondientes recursos y reclamaciones.”

Por otra parte ha de observarse que la presente reclamación económico administrativa fue interpuesta el 09/10/2015, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria; pero el procedimiento amistoso fue iniciado el 22 de marzo de 2016, por lo que resulta de aplicación la previsión de la nueva Disposición adicional vigésimo primera, introducida por dicha Ley en la LGT (de modo coordinado con la nueva redacción de la Disposición adicional novena de la LJCA), en que se establece que, en aquellos casos en que, de conformidad con la Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa previsto en los convenios o tratados internacionales con los procedimientos de revisión recogidos en el Título V de la LGT, se suspenderán los procedimientos revisores, tanto en vía administrativa como judicial, hasta que se sustancie el procedimiento amistoso.

Así pues la presente reclamación económico administrativa se vería afectada por dicha disposición toda vez que, habiéndose iniciado el procedimiento amistoso hallándose vigente la misma, su repercusión en la vía revisora económico administrativa, finalidad perseguida por la norma introducida, es evidente.

Ahora bien, dicho esto con carácter general, en el caso que nos ocupa, habida cuenta que la reclamante ha desistido parcialmente de su reclamación en el aspecto relativo a la controversia de precios de transferencia, no es preciso que se suspenda la reclamación económico administrativa. En efecto, en la reclamación que aquí se prosigue se examinan cuestiones que no son objeto del procedimiento amistoso y, por tanto, ya no concurre la simultaneidad entre ambos procedimientos, amistoso y revisor, que la norma pretende evitar. Y la cuestión relativa a los precios de transferencia va a ser dilucidada a través el procedimiento amistoso por ella iniciado, por lo que es evidente que la interesada ha podido hacer valer sus derechos e intereses, a los que se va a dar cumplida respuesta.

Cuarto.

La reclamante alega asimismo (en su escrito de alegaciones complementarias) 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 aduce que la orden de carga en plan de inspección emitida por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid tiene fecha de 22 de marzo de 2013 y el inicio de las actuaciones inspectoras no tuvo lugar hasta el 13 de marzo de 2014, por lo que se emitió con posterioridad a que finalizase el año 2013 en el que estaba vigente el plan de inspección que habilitaba a iniciar el procedimiento respecto al obligado tributario.

Cita en su fundamento dos sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de mayo y 14 de julio de 2016.

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 contencioso administrativo 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.

Pero es que, además, en el presente caso no se ha incumplido el precepto invocado pues consta en el expediente lo siguiente:

Una primera orden de carga en Plan, de 22 de marzo de 2013.

Una segunda orden de carga en plan, de 12 de marzo de 2014, que modifica la primera, exponiendo como motivo: "el periodo 01/2010 de IVA inicialmente incluido en el Plan de Inspección está prescrito".

Así pues, teniendo en cuenta que la comprobación inspectora se inició mediante notificación de 13/03/2014, en cumplimiento de la segunda orden de carga en Plan, el limite temporal establecido en el artículo 170.5 del RD 1065/2007 se habría cumplido.

Quinto.

Prescripción del derecho de la Administración a liquidar por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La reclamante aduce, en síntesis, que los retrasos en la aportación o las deficiencias de esta que se han computado como dilaciones no han supuesto una paralización del procedimiento inspector, tal como viene exigiendo los Tribunales.

No niega la reclamante el retraso en la aportación de la contabilidad que se cita en las diligencias, que ella misma describe, pero considera que, como a la vez se iba aportando otra documentación, ello no impedía a la Inspección desarrollar su trabajo.

No puede compartirse la alegación de la reclamante toda vez que al supuesto aquí planteado es perfectamente aplicable el criterio que el Tribunal Supremo expresa en sentencia de 19 de julio de 2016 (recurso 2553/15) :

"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.

(...)

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."

Por otra parte, a la luz del expediente esta claro que la Administración ha actuado, como exige la sentencia del Tribunal Supremo de 02/03/2016 (recurso 2130/2014), diligentemente en el cumplimiento de sus funciones, impulsando el procedimiento de forma continuada, como se aprecia en la cadencia e intervalo de las diligencias así como en su contenido. Precisamente la exigencia de esta diligencia a la Inspección, que pese a los retrasos en la aportación de la contabilidad exigida o los errores o confusiones en la aportada por el obligado tributario, ha continuado pidiendo documentación y examinándola, como no podía ser de otro modo. Lo que no significa que su tarea fuese dificultada por la ausencia de parte de la contabilidad u otra documentación requerida y retrasada su aportación, pues sin duda ello ralentizaba un desarrollo racional y armónico de la comprobación pues si se aporta parcialmente una información respecto a un determinado aspecto, esa cuestión no puede cerrarse y ha irse posponiendo un juicio ultimo sobre ella hasta disponer de todos los elementos de juicio, lo cual resta indudablemente eficacia a la tarea de comprobación.

Se observa así en diversas diligencias (e.j diligencia nº 1, puntos 5, 6 y 7; diligencia nº 2.4 o diligencia 3.3) que se aporta parte de una información requerida pero no toda; o que se aporta una información pero queda

pendiente de confirmar por la entidad en algunos extremos, lo que se efectuará en la próxima visita; o que se aportan cuentas anuales de la matriz vinculada en sueco, posponiéndose la aportación de la traducción a próxima visita; o que los libros diarios incluidos en el CD aportado a la Inspección en el día de hoy están incompletos; o que las facturas solicitadas relativas a operaciones con empresas del grupo son una tercera parte de las existentes; están recopilándose y las aportaran en la próxima comparecencia, etc

La Inspección además, advierte que no se ha terminado de aportar la contabilidad solicitada y que se considera dilación desde el 04/04/2014 hasta que se aporte la contabilidad completa de la empresa. En consecuencia no se computan otras dilaciones que hubieran quedado solapadas o subsumidas en aquella.

Con todo ello se advierte que la actuación de la Inspección ha de reputarse diligente e intachable,

Señala la interesada que la fecha de inicio de la segunda dilación, relativa a la aportación de contabilidad incorrecta, no debería ser el 5/06/2014, como computa la Inspección sino el 13/06/2014, fecha del correo electrónico en la Inspección le pone de manifiesto lo defectuoso de la contabilidad aportada.

En efecto, en Diligencia nº 5, de 26/06/2014, se consigna que *“se aporta Dos CDs no regrabables con los archivos que se detallan en la huella digital...., una vez que se han subsanado las deficiencias puestas de manifiesto por esta Inspección en el correo electrónico de fecha 13 de junio de 2014.”*

A este respecto es de destacar que la reclamante aportó el CD según consta en la diligencia de 5 de junio de 2014, pero al ser este defectuoso, se computa una dilación hasta que se subsana el defecto, lo que sucedió en 26/06/2014 (diligencia nº 5).

No comparte este órgano revisor el criterio de la reclamante de computar únicamente la dilación desde que la Inspección hizo saber a la obligada tributaria los defectos de que adolecía, pues lo cierto es que conforme a la norma la aportación no había sido correctamente culminada y por ende la dilación había de computarse hasta que la documentación requerida fuese correctamente aportada.

A este respecto este TEAC, en los casos en que el defecto o incorrección de lo aportado no se advierte y manifiesta por la Inspección en el mismo momento de su aportación, sino que emplea un tiempo para percatarse de ello, ha manifestado en resolución de 4 de febrero de 2016 :

“De conformidad con el artículo 180 del RGAT: “La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección”. Son los órganos de inspección quienes deben determinar si la información presentada por el interesado se estima suficiente o no para resolver las cuestiones objeto de controversia y si se adecua a lo solicitado por dichos órganos, no pudiendo recaer en el interesado la obligación de determinar si lo aportado supone el íntegro cumplimiento de lo solicitado.

Sin perjuicio de ello, ciertamente que a la hora de considerar si todo el tiempo transcurrido puede computarse como dilación imputable al contribuyente, ha de ponderarse el tiempo incurrido por la Inspección en comprobar dicha documentación a la luz del volumen y complejidad de la documentación aportada, de modo que pueda concluirse si resulta o no razonable en atención a las circunstancias del caso dicho cómputo.”

Pues bien, aplicando lo anterior al presente caso, la Inspección solo tardó siete días en analizar los CDs aportados el 5 de junio de 2014 y poner de manifiesto las incorrecciones a la entidad mediante correo electrónico de 13/06/2014, lo que supone una actuación plenamente razonable.

En atención a lo expuesto se rechaza la pretensión actora de exceso de duración del procedimiento inspector y por consiguiente prescripción.

Sexto.

Deducibilidad de diversos gastos:

La Inspección ha rechazado la deducibilidad de una serie de gastos, que se agrupan en las siguientes categorías: asistencia a congresos, facturas recibidas del Hospital de ..., reuniones de ventas, viaje con clientes a Bélgica, adquisición de palets e intereses de préstamo.

La discrepancias de la reclamante se van a ir analizando por cada una de las categorías:

1. Gastos por asistencia a congresos:

Según la propia descripción de la entidad, estos consisten en “ en el pago de la inscripción en Congresos, la manutención, el desplazamiento, etc. a personal sanitario que forma parte de la plantilla de algunos de los clientes de **XHC** (en su mayoría enfermeros y personal que decide las compras en los hospitales y grupos sanitarios que son clientes de mi representada) que, como usuarios de los productos de aquella, se convierten en auténticos prescriptores de dichos productos”.

La Inspección ha admitido con carácter general las facturas correspondientes a stands, con las excepciones que se enumeran en el propio acuerdo impugnado.

Se rechazan, en cambio, aquellas aportaciones o colaboraciones respecto de las que no se aporta el programa del congreso y no se puede comprobar que la entidad figurase como patrocinador, sponsor o colaborador del evento.

Respecto a los asistentes, el Acuerdo admite únicamente los correspondientes a aquellos que están perfectamente acreditados, es decir, además del nombre y apellidos, el NIF y el Centro de trabajo, a fin de poder verificar que se trata de personal sanitario y relacionados con la entidad reclamante.

Dado que todos los datos obran en el expediente, es fácil apreciar aquellos que reúnen o no los requisitos tomados en consideración y los que fueron estimados por el Inspector Jefe en atención a aparecer perfectamente identificados.

Por ello no puede admitirse la tacha de falta de concreción del acuerdo, siendo perfectamente posible para la reclamante identificar aquellos que no han reunido los requisitos exigidos por la norma. Y compartiendo este TEAC el criterio aplicado por la Inspección.

En consecuencia, se confirma la regularización respecto de estos gastos.

2. Facturas recibidas del Hospital de ... :

Se trata de una serie de importes pagados al citado Hospital de ... en concepto de “aportación formación”. En correo de 27/11/2014 se justificaba por la entidad lo siguiente:

“Parece ser que lo que nosotros le pagamos forma parte de un “fondo” que paga todas, o parte, de las actividades del formación del adjunto”.

En sus alegaciones la entidad explica que *“Estas facturas fueron emitidas a mi representada en virtud de los acuerdos verbales alcanzados entre **XHC** y el cliente, en base a los cuales **XHC** se comprometía a reembolsar al cliente un 6% de la facturación anual en ayudas para llevar a cabo el programa formativo que el referido Hospital tenía previsto impartir a los profesionales sanitarios que trabajaban en el mismo”.*

Ante la ausencia de acreditación de dicho compromiso, de la relación de cuestiones o actividades a las que va destinada los importes aportados por la reclamante, que poco o nada tienen que ver con la actividad de la misma (relación en página 87 de 100 del acuerdo de liquidación), la Inspección lo considera una liberalidad.

La reclamante no comparte esta conclusión, indicando que se cumplen los requisitos de deducibilidad de los gastos y que no es preceptivo un contrato escrito.

Efectivamente, nuestro Ordenamiento Jurídico no impide que se formalicen acuerdos verbales, pero no ha de perderse de vista que desde el momento que una entidad pretende deducir un gasto, tiene a su cargo la carga probatoria, por lo que la ausencia de contrato fehaciente tendrá que ser suplida por otros medios de prueba. A este respecto, la entidad aporta un correo electrónico del Director del precitado Hospital, de fecha posterior al acta, exponiendo básicamente que entre dicho Hospital y la reclamante existen relaciones comerciales desde hace tiempo, que de acuerdo con los acuerdos comerciales alcanzados se comprometió **XHC** al reembolso del 6% de la facturación anual, que la reclamante aduce.

Ahora bien, no cabe considerar dicho correo como prueba fehaciente sino como meras manifestaciones de parte, que no conduce al juzgador a la convicción de la veracidad de dicha obligación por parte de la reclamante. Antes bien, ello parece contradicho por la circunstancia de que en 2011 **XHC** no hace ningún pago al Hospital por este concepto, pese a que las ventas que **XHC** realiza en ese año al Hospital de ... son por un importe superior a las de 2010; ello carece de lógica y se contradice con lo afirmado en el correo del Director de dicho Hospital, que refería los supuestos acuerdos comerciales también al ejercicio 2011.

En consecuencia, se confirma también la regularización respecto de estos gastos.

3. Reuniones de ventas:

Los mismos se explican y justifican por la entidad en sus alegaciones previas al acta, del siguiente modo:

<<Pues bien, los gastos contabilizados, imputados y justificados como reuniones de ventas se refieren a aquellas reuniones que, con carácter anual o semestral, se celebran con los empleados de la compañía, estando especialmente dirigidas al área comercial de la compañía.

Estas reuniones tienen un carácter, ante todo, motivador (se entregan premios a los empleados destacados denominados "merit awards") para los empleados pero también sirven para informar de los resultados de la compañía, no sólo a nivel local, sino también a nivel global, así como para planificar y trabajar con los empleados en las acciones que serán llevadas a cabo por la compañía en los meses posteriores a la reunión, como por ejemplo, mostrar nuevos productos a comercializar, implantación de nuevas herramientas de trabajo, estrategias de negocio, etc.

Por tanto, no cabría sostener que se trata de un gasto no deducible en la medida en que se encuentra correlacionado con los ingresos.

En este sentido, resulta necesario traer a colación lo establecido por la Dirección de Tributos en su Consulta de 20 de julio de 1998:

*"En la medida en que los gastos sufragados por la empresa por las convenciones que celebra trimestralmente con los distribuidores para fijar los objetivos de venta, informar sobre la marcha de la empresa y entregar los premios correspondientes a los vendedores que hayan conseguido un mayor número de ventas, **están claramente correlacionados con los ingresos, tendrán la consideración de gastos deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades**">>*

En concreto, se trata de Reunión de ventas celebrada en ... del 13 al 15 de Enero de 2010 y de Reunión de ventas celebrada en ... del 6 al 9 de Julio de 2010:

Dado que en el acta no se admiten estos gastos sino que se consideran como una liberalidad pues no se habían especificado en qué consistían los "merit awards", a que empleados se habían invitado ni si habían sido fiscalmente declarados como retribución, en las alegaciones posteriores al acta, como se reconoce en el acuerdo de liquidación (página 93 de 100), la entidad aportó información a cerca de en qué consistían los "Merit Awards", los empleados que lo recibieron, así como la inclusión de los citados premios en las distintas nóminas de los agraciados.

Pese a ello, la Inspección en el Acuerdo de liquidación sostiene la no deducibilidad de los gastos en lo que excede del importe que calcula como dieta de manutención y pernocta, motivándolo en que entiende que igual que los gastos para motivar al personal sí tienen una justificación que da lugar a su deducibilidad, no son deducibles aquellos gastos excesivos que, si bien pueden ser llevados a cabo por la sociedad con el fin de motivar a sus empleados, no por ello tienen la consideración de deducibles, como es el caso de los gastos de 1 hora en barra libre, DJ o los gastos en almuerzos excesivos, etc

Pues bien, este TEAC no comparte el criterio inspector, pues aceptado el concepto por el que esos gastos se consideran correlacionados con los ingresos, no se considera justificado la exclusión de una serie de importes incluidos en ellos, que se tildan de excesivos sin mas argumentación, por tratarse de almuerzos excesivos etc. (en el listado justificado por la entidad se encuentran taxis de desplazamiento a visita de castillo, cena en restaurante ..., pantalla de plasma para ver el partido, sándwiches durante el partido, cena de gala, barra libre durante 1,5 hora, etc), que entran dentro de unas cuantías plenamente razonables y que pueden considerarse integradas en la deducibilidad que autoriza el artículo 14. e) del TRLIS cuando señala que no se entenderán comprendidos entre los donativos y liberalidades no deducibles a que el apartado se refiere "los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa". Cuando, además, se habían justificado todos los extremos solicitados por la Inspección.

En consecuencia, se estima respecto de estos gastos la pretensión de la entidad.

4. Viaje con clientes a Bélgica:

Respecto de este gasto, nada alega la reclamante ante este TEAC.

La Inspección no admite la deducibilidad porque a la vista de la descripción de los conceptos de los gastos, mas se aprecia que se trata de un viaje turístico que de trabajo con clientes.

Este TEAC comparte el criterio inspector, pues, además, si bien es cierto que suele ser costumbre de determinadas empresas el organizar jornadas con clientes, no consta en el presente caso ninguna acreditación de dicha organización, clientes convocados y su relación con la empresa, sesiones de asuntos de interés, etc.

En consecuencia, se confirma la regularización inspectora en cuanto a estos gastos.

5. Adquisición de pallets:

En síntesis, la Inspección en el Acuerdo impugnado considera no deducible el importe correspondiente a los palets pues la entidad **XHC** no estaba obligada a soportar dicho gasto, conforme a las cláusulas del contrato de distribución (**Y**) a entre XHB AB y la obligada tributaria. Dicho contrato establecía que los productos de **XHC AB** se entregarían en condiciones FCA ("free carrier") en el domicilio del cliente o en el almacén del distribuidor según se acordase en cada caso.

Según se desprende de las cláusulas del contrato, todos los gastos relativos a la mercancía hasta el momento en que haya sido entregada son a cargo del vendedor (cláusula A 6) y asimismo el vendedor debe proporcionar a sus propias expensas el embalaje, a menos que sea usual en el tráfico específico que enviar las mercancías sin embalar (cláusula A 9).

Alega la entidad que los gastos que pretende deducirse por estos palets no tienen que ser puestos en relación con la obligación de soportarlos conforme al contrato de distribución (**Y**) sino que es un gasto derivado de la propia operativa de estas entidades en tanto que los pallets son utilizados para la distribución de los productos a los distintos clientes. Aporta ante este TEAC en justificación de su explicación un contrato de transporte firmado entre la vendedora, **XHC AB**, y **Z... EM SPAIN, SL** denominado, en abreviatura "T"

Destaca la entidad las cláusulas 5.1 que establece que las mercancías se pondrán a disposición de **XHC AB EN Bélgica** y 10 que dice que el transportista, o sea **Z...**, "gestionará la devolución de los productos sometido todo ello a la aprobación de **XHC AB** y que los europalets son propiedad de **XHC AB**, y el transportista los devolverá o los pagará, según el apéndice 10.2. Dicho apéndice dispone que no existe intercambio de palets entre **XHC AB** y **Z...** y que **Z...** pagará o devolverá todos los palets enviados por **XHC AB** conforme a los términos contractuales acordados. Los siguientes procedimientos se incluyen en el precio: recepción, clasificación y eliminación de palets. **Z...** debe generar y mantener un inventario...Los palets defectuosos se comunicaran a **XHC AB**. **Z...** solo estará obligada a comprar palets que correspondan a la norma europea. Todos los demás palets se eliminarán."

Sobre la base de este documento expone la reclamante (página 23 del escrito de alegaciones ante TEAC) que el citado apéndice 10 señala que dentro del precio del transporte estarán incluidas la recepción y puesta a disposición de los pallets pero que los mismos deberán ser devueltos a **XHC AB** o, en su caso, pagados. Y añade la reclamante que una vez que **Z...** pone a disposición del comprador los productos adquiridos en el lugar convenido, los pallets no son devueltos a **XHC AB** por cuanto son imprescindibles para que, a su vez, **XHC**, la española reclamante, pueda distribuir los productos en España; por este motivo **XHC AB** y **XHC** convinieron que esta última soportaría los costes.

Pues bien, ha de señalarse que la explicación de la entidad constituye una mera explicación, mas bien elucubración, carente de toda prueba.

Lo único fehaciente es el contrato de distribución que tuvo a la vista la Inspección y del que esta desprende que **XHC** no estaba obligada a asumir el coste de los palets.

Y posteriormente, el contrato que la entidad aporta a este TEAC. Pero de dicho contrato no se desprende en absoluto lo que la entidad pretende sustentar. Se trata de un contrato entre la vendedora **XHC AB** y **Z...**, de cuyo contrato ninguna obligación puede extraerse para la aquí reclamante, **XHC**. Además, de dicho contrato no se desprende la operativa que la reclamante invoca. Únicamente se dice que dentro del precio del transporte (entre **XHC AB** y **Z...**) estarán incluidas la recepción y puesta a disposición de los pallets pero que los mismos deberán ser devueltos a **XHC AB** o, en su caso, pagados. Pero nada se dice de lo que constituye una mera afirmación añadida por la entidad respecto a que "una vez que **Z...** pone a disposición del comprador los productos adquiridos en el lugar convenido, los pallets no son devueltos a **XHC AB** por cuanto son imprescindibles para que, a su vez, **XHC** pueda distribuir los productos en España y que por este motivo **XHC AB** y **XHC** convinieron que esta última soportaría los costes."

Nada acerca de este supuesto acuerdo consta acreditado, por lo que en modo alguno puede considerarse probada la explicación de la entidad, ni por ende, la obligación de la reclamante de asumir el coste de los palets. Ello se corrobora con el contenido de las facturas, que no hacen referencia a este concepto. En consecuencia, se confirma la no deducibilidad de estos gastos.

6. Intereses de préstamos intragrupo:

Se trata de los intereses de un préstamo a largo plazo otorgado por **XHC AB** y de los intereses de la cuenta cashpooling con **XHC AB**.

En el acuerdo de liquidación se expone al respecto:

*“De toda la información descrita en los Hechos del presente Acuerdo de liquidación, se deduce que el denominado préstamo a largo plazo no es tal, sino que su importe, amortización, y tipo de interés lo determina **XHC AB**, no existiendo voluntad de cancelar el mismo, tal y como demuestra el hecho de acordar la distribución de dividendos a su único socio, incrementando el importe de este préstamo a largo plazo, en los siguientes importes:*

(...)

lo que en condiciones de libre competencia entre empresas independientes, no sucedería.

Los intereses derivados no son fiscalmente deducibles por no ser un gasto necesario para el desarrollo de la actividad del contribuyente ya que el pasivo del que se deriva, se destina a financiar el reparto de beneficios y no los activos afectos a la actividad de la empresa.

En consecuencia, los intereses satisfechos derivados del préstamo a largo plazo, constituyen una liberalidad, fiscalmente no deducible, ya que no se pueden considerar como gastos deducibles en el impuesto sobre Sociedades al no haber sido satisfechos por la utilización de financiación necesaria para la actividad de la empresa y no está así correlacionado con la obtención de ingresos.

A la vista de la documentación que obra en el expediente, esta Oficina Técnica considera que se trata de una operación que no puede calificarse como un préstamo real, puesto que no se dan determinados requisitos como por ejemplo no constar por escrito, no se determina el tipo de interés. Se trata de una operación entre dos empresas de un grupo, que genera unos intereses cuya deducibilidad no está suficientemente justificada, ya que no parece que el pasivo del que derivan se destine a incrementar los ingresos de la sociedad; es decir, no existe correlación entre los ingresos y los gastos. Parece que finalmente se amortiza vía ampliación de capital social, adquiriendo las participaciones la misma sociedad prestamista, por lo que no existe una devolución verdadera del importe del préstamo. Dicha arbitrariedad en la determinación de las cantidades supuestamente consideradas como préstamo, dan lugar a una situación fraudulenta a la hora de deducir el gasto por intereses, ya que entre dos entidades vinculadas, éstos podrían alcanzar el importe que ambas desearan con el fin de aumentar o disminuir la base imponible.

Por otro lado, una sociedad que pretende repartir un dividendo, lo primero que ha de tener es liquidez. En condiciones normales, si no hay liquidez, no se procede a un reparto de dividendos puesto que no es una práctica habitual soportar un coste financiero por tal hecho.

Esta operación aboca a la existencia de un mecanismo artificioso con una finalidad puramente fiscal, sin que responda a unos criterios empresariales, como expresión de las facultades de dirección y organización empresarial.

En definitiva, podemos afirmar que no son admisibles como fiscalmente deducibles los gastos financieros, pues la operación descrita no tiene ningún sentido económico o empresarial fuera de las ventajas fiscales que se cuestionan.”

En síntesis, los datos de los que la Inspección extrae su conclusión de que no se trata de préstamos reales son: no existe contrato por escrito, no se determina el tipo de interés, ni tampoco las fechas de devolución; se trata de una operación intragrupo; se amortiza vía ampliación de capital social, adquiriendo las participaciones la sociedad prestamista; no existe correlación entre los ingresos y los gastos financieros asumidos y si no hay liquidez no procede un reparto de dividendos puesto que no es práctica habitual soportar un coste financiero por tal hecho.

La reclamante en sus alegaciones, expone en primer término que la Inspección si consideraba que era un mecanismo puramente artificioso con una finalidad exclusivamente fiscal, debió haber tramitado el procedimiento de fraude de ley.

A continuación, y por lo que se refiere al préstamo a largo plazo con **XHC AB**, centra su argumentación en explicar que el origen de la línea de crédito que se remontaba a 1998, se encontraba en la decisión del grupo de adquirir una línea de negocio a **S...** . Para acreditar la realidad de la adquisición acompaña escritura de 1998, cuyo objeto era la compraventa de la división Clínica **S... -X AB** y sus subsidiarias.

A continuación expone la evolución de la línea de crédito al objeto de adquirir una línea de negocio de **QQ**, aportando escritura de 2002.

Respecto a la cuenta de cashpooling, manifiesta que tenía como finalidad la operativa diaria del grupo y que guardaba cierta relación con la línea de crédito a largo plazo pues se realizaban reclasificaciones entre una y otra.

Añade que la necesidad de financiación tiene su origen en el plazo medio de pago de los clientes en el sector de productos sanitarios, acompañando un análisis de ese plazo medio de pago.

Finalmente niega que el préstamo se destine a financiar el reparto de dividendos, que ha sido mínimo en esos ejercicios y que el aumento del préstamo evidencia una significativa necesidad de tesorería dada la recurrente y sistemática demora en el pago de los clientes.

Pues bien, ante todo lo expuesto ha de señalarse en primer lugar que este TEAC no comparte la alegación de la entidad de que la Inspección tuvo que haber acudido al procedimiento de fraude de ley. Es esta una cuestión que ha de apreciarse caso por caso y por lo que se refiere al presente, la Inspección niega la realidad de los préstamos ante la ausencia de una serie de datos o elementos fundamentales de todo contrato de préstamo.

Así, no consta ni siquiera un contrato de préstamo por escrito. Reiteramos lo expuesto en el apartado 2. "Facturas recibidas del Hospital de ...", de este mismo Fundamento de Derecho, en relación a la necesidad de la prueba, en la contestación a la objeción de la entidad de que es posible la existencia de acuerdos verbales.

No existe un tipo de interés estipulado ni plazo de devolución pactado. Todos esos elementos contractuales dejados al albur de la voluntad de las partes, resultan inverosímiles en un préstamo real, por lo que la conclusión inspectora es del todo acertada.

Si la existencia de ese sustrato fundamental del préstamo no resulta acreditada, no hay razón para aceptar que las transferencias de efectivo entre empresas del grupo respondan a este concepto, cuyos intereses sean deducibles, por lo que la alegación por parte de la entidad de eventuales inversiones del grupo cuyo coste se sufraga entre la matriz y las subsidiarias, pretendiendo con ello justificar una racionalidad empresarial para tales líneas de financiación, queda hueca de contenido.

En consecuencia, se desestima la pretensión de la entidad respecto de estos gastos.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

1º) Admitir el desistimiento en relación con la cuestión relativa al valor normal de mercado determinado por la Administración en las transacciones con **XHC AB**, que está siendo dilucidada en procedimiento amistoso, según se expone en el Fundamento de Derecho Segundo;

2º) Estimar en parte la reclamación en lo relativo a los gastos por reuniones de ventas, según lo expuesto en el apartado 3 del Fundamento de Derecho Sexto, confirmando en lo demás la regularización.

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