

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070410

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 9 de mayo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1675/2018

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Regularización. Necesidad de la práctica del ajuste bilateral.** La recurrente, en su escrito de demanda, afirma que la Inspección efectuó una regularización incompleta y asimétrica de la operación realizada entre las entidades vinculadas, consistente en negar la realidad de los servicios facturados, pero regularizando únicamente a la sociedad que dedujo el gasto, incrementando su base imponible en el importe del referido gasto, y no practicando la correlativa regularización a la sociedad que computó el ingreso, con la consiguiente disminución de su base imponible en el mismo importe. La sentencia recurrida responde a la recurrente que ese ajuste bilateral debe solicitarlo de la Hacienda la entidad que obtuvo el ingreso, acreditando los extremos correspondientes. Pues bien, a juicio de esta Sala, resulta necesario discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque, de ser errónea la tesis sostenida por la Sala a quo en los supuestos de comprobación de operaciones intragrupo en los que la regularización no se produce por ajuste al valor normal de mercado, se produciría un grave daño al interés general pues, de consolidarse, podría servir de base para generalizar este tipo de regularizaciones intrínsecamente tendentes a producir un enriquecimiento injusto a favor de la Administración. [Vid., SAN, de 11 de diciembre de 2017, recurso nº 352/2016 (NFJ069881), que se recurre en este auto].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 16.5.

**PONENTE:***Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don CELSA PICO LORENZO

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

Don INES MARIA HUERTA GARICANO

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 09/05/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1675/2018

Materia: SOCIEDADES

Submateria: Cuota, bonificaciones y deducciones en la cuota

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Secretaría Sección 102

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 1675/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Secretaría Sección 102

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D<sup>a</sup>. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 9 de mayo de 2018.

## HECHOS

### Primero.

- 1. La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de la mercantil CYL Ibersnackcs, S.L., mediante escrito presentado el 12 de febrero de 2018 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2017 por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que falló desestimar el recurso 352/2016, interpuesto frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de fecha 2 de marzo de 2016 que desestima la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEARCyL) de 31 de mayo de 2013 recaída en los expedientes acumulados 47/1655/11 y 47/1656/11 relativos, respectivamente, a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, y las sanciones conexas.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción de (i) los principios de seguridad jurídica y prohibición del enriquecimiento injusto aplicados a las liquidaciones resultantes de los procedimientos de aplicación de los tributos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en las Sentencias de 7 de octubre de 2015 (recurso de casación nº 2622/2013: ECLI:ES:TS:2015:4300) y de 25 de junio de 2013 (recurso de casación nº 282/2010: ECLI:ES:TS:2013:3970); y (ii) de la jurisprudencia contenida, entre otras, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2008 (casación 146/2004: ECLI:ES:TS:2008:3050, FJ 4º), sobre la imposibilidad de presumir la culpabilidad considerando que la misma se deduce directamente de los hechos que motivan la regularización practicada, como una mera consecuencia objetiva de la misma; de 21 de mayo de 2012 (casación nº 2953/2008: ECLI:ES:TS:2012:3323), sobre la improcedencia de motivar la culpabilidad en base a circunstancias subjetivas del sujeto infractor; y de 19 de enero de 2016 (casación para unificación de doctrina nº 2966/2014: ECLI:ES:TS:2016:23), sobre la imposibilidad de justificar la concurrencia de culpabilidad «por exclusión», basada en la simple mención de que no concurre la causa de exoneración de responsabilidad del artículo 179.2 d) de la LGT, las cuales fueron alegadas en el proceso, en concreto en el Fundamento de Derecho Octavo del escrito de formulación de demanda, y han sido consideradas por la Sala de instancia, si bien con una interpretación contraria, en el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia.

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir.

3.1. Por lo que respecta a los principios de seguridad jurídica y prohibición del enriquecimiento injusto, porque, de haber seguido el criterio de la jurisprudencia infringida y haber aplicado los referidos principios, el recurso hubiera sido estimado y la liquidación tributaria hubiera sido anulada en lo que se refiere a la deducibilidad de los gastos por servicios recibidos de Grefusa (apartado II del Fundamento de Derecho Segundo de la demanda) y de los intereses derivados de un préstamo concedido por Grefusa (Fundamento de Derecho Tercero, párrafos tercero y cuarto de la demanda).

3.2. En cuanto al segundo bloque de infracciones, el relativo a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo en materia sancionadora, en tanto que, de haber sido aplicada, a la vista de la patente contradicción entre el contenido del Acuerdo Sancionador y la jurisprudencia establecida en las sentencias citadas, la sentencia hubiera tenido que declarar contraria a derecho y anular la resolución impugnada y, por ende, el Acuerdo de imposición de Sanción por ella confirmado, por falta de motivación de la culpabilidad que necesariamente debe constar en el Acuerdo sancionador.

4. Entiende que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, atendiendo a los siguientes razonamientos:

4.1. La sentencia objeto del presente recurso de casación se aparta de forma patente de la citada doctrina al desestimar el motivo de impugnación «porque con dicha respuesta está considerando (i) que la Administración no está obligada a efectuar la regularización completa de la situación jurídica comprobada, sino que es la sociedad matriz que facturó los servicios intra-grupo quien debe promover las actuaciones necesarias para la completa

regularización de la operación comprobada; (ii) que no era necesario llamar al procedimiento a la sociedad matriz que, de aplicarse el criterio seguido por la Inspección, habría tenido un exceso de tributación susceptible de regularización; y (iii) que la carga de la prueba de la existencia de un enriquecimiento injusto de la Administración no corresponde a ésta sino al sujeto pasivo que ha soportado el exceso de tributación» ( artículo 88.3. b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»].

4.2. La sentencia impugnada aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ], pues pese a que los criterios de la doctrina contenida en las sentencias citadas es trasladable al presente caso, «lo cierto es que los supuestos de hecho en los que se basa se refieren, o bien a supuestos relativos al IVA en los que existe una norma que expresamente contempla la posibilidad de que en los tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, la persona o entidad que haya soportado la repercusión tiene derecho a solicitar y obtener la devolución de los ingresos indebidos efectuados por quién hubiera incluido en su autoliquidación una cuota de IVA indebidamente devengada y repercutida ( artículos 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ); o bien se refieren a supuestos en lo que el enriquecimiento injusto está vinculado a la adecuada coordinación entre la exigencia de la obligación autónoma de retener y la obligación tributaria principal de la que aquella constituye un pago a cuenta».

4.3. Sienta una doctrina sobre dichas normas de Derecho estatal que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ], pues de consolidarse, podría servir de base para generalizar este tipo de regularizaciones intrínsecamente tendentes a producir un enriquecimiento injusto a favor de la administración.

4.4. La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas del Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictorio con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA ], en relación con la motivación del requisito de culpabilidad que debe constar en el Acuerdo sancionador, citando entre otras muchas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2017 (casación nº 1347/2016 ; ECLI:ES:TS:2017:4606, FD 3ª); 21 de mayo de 2012 (casación nº 2953/2008 ; ECLI:ES:TS:2012:3323); 28 de febrero de 2017 (recurso de casación nº 105/2016 ; ECLI:ES:TS:2017:746); 2 de noviembre de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 3256/2016; ECLI:ES:TS:2017:3939 ) y la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio ( recurso 2096/2002: ECLI:ES:TC :2005:164).

## Segundo.

- La sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de febrero de 2018, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Las partes procesales, CYL Ibersnacks, S.L., recurrente, y la Administración General del Estado, recurrida, han comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

## Tercero.

- 1. La parte recurrida, por escrito de 9 de marzo de 2018, formuló oposición al recurso preparado que puede sintetizarse en las siguientes alegaciones:

1.2. En cuanto a la solicitud de minoración de los ingresos de la sociedad del grupo que prestó servicios que la Inspección no considera como tales y que, en consecuencia, no se admiten como gastos deducibles de la sociedad ahora recurrente, que también forma parte del grupo, la abogacía del Estado entiende que dicha infracción alegada no ha sido relevante, ni determinante del fallo, porque prescinde del razonamiento efectuado en la sentencia, pretendiendo «que esa regularización se extienda a una sociedad distinta, perteneciente al grupo pero que no es parte en el procedimiento. Y, si ello no fuera suficiente para descartar que esa doctrina de la regularización íntegra pueda invocarse en este caso, debe destacarse que la Sala de instancia declara que no resulta acreditado que el ajuste se haya solicitado de la Hacienda Pública, de manera que son los hechos que dicha Sala considera acreditados los que impiden apreciar la infracción y tales hechos deben ser respetados en casación.».

1.3. Respecto de la segunda de las infracciones alegadas, relacionada con la apreciación de la culpabilidad en la imposición de la sanción, el abogado del Estado considera que es una cuestión fáctica, sin que concurra tampoco la necesaria nota de generalidad exigible para justificar un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo

sobre una cuestión respecto de la que existe abundante doctrina tanto del Tribunal Constitucional como de esta Sala.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA ); la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2), y la entidad CYL Ibersnacks, S.L. se encuentra legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA ).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica de forma suficiente que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia se aparta de forma patente de la jurisprudencia [ artículo 88.3. b) LJCA ]; aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ]; sienta una doctrina sobre dichas normas de Derecho estatal que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ] y fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas del Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictorio con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA ].

### Segundo.

- 1. El presente recurso trae causa de la decisión de la Inspección de no reconocer la deducibilidad de los gastos derivados del contrato marco de prestación de servicios entre la hoy recurrente y la mercantil Grefusa, al no constarle prueba de haberse prestado los mismos, que es la misma fundamentación recogida en el acta de disconformidad, en la que se indicaba que estamos ante servicios de apoyo a la gestión prestados por una entidad vinculada para cuya deducibilidad se habrían de cumplir los requisitos establecidos por el artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) [«TRLIS»], que en el presente caso no se cumplen al no existir prueba de dichos servicios, ni criterios de distribución de los gastos, retribución no relacionada con el coste y discrecional, así como no resultar beneficios o ventajas para Ibersnacks de dicho contrato.

2. La quejosa, en su escrito de demanda, afirma que la Inspección efectuó una regularización incompleta y asimétrica de la operación realizada entre Grefusa e Ibersnacks, consistente en negar la realidad de los servicios facturados, pero regularizando únicamente a la sociedad que dedujo el gasto, incrementando su base imponible en el importe del referido gasto, y no practicando la correlativa regularización a la sociedad que computó el ingreso, con la consiguiente disminución de su base imponible en el mismo importe.

3. La sentencia recurrida, contestando a las distintas cuestiones planteadas, en el apartado 3 del Fundamento Jurídico Segundo, responde a la recurrente que «Este ajuste bilateral debe solicitarlo de la Hacienda la entidad que obtuvo el ingreso, acreditando los extremos correspondientes, pero dicha entidad no es aquí actora, ni resulta acreditado que tal ajuste haya sido solicitado de la Hacienda.».

4. La actora, disconforme con esta argumentación, entiende que se ha vulnerado los principios de seguridad jurídica y prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración, aplicados a las liquidaciones resultantes de los procedimientos de aplicación de los tributos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo invocada, debiendo

haberse efectuado la regularización « simultáneamente en sede de los directivos personas físicas y de las sociedades interpuestas que habían facturado los servicios, con la finalidad de evitar un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, bien porque la totalidad o parte de las rentas hubieran tributado en el IRPF de las personas físicas; o bien porque la totalidad o parte de las rentas hubieran tributado en el Impuesto sobre Sociedades de las sociedades interpuestas a las que el recurrente había pagado los servicios facturados.»

#### **Tercero.**

1. A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado suscita la siguiente cuestión jurídica: discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.

2. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque de ser errónea la tesis sostenida por la sala a quo en los supuestos de comprobación de operaciones intra-grupo en los que la regularización no se produce por ajuste al valor normal de mercado, se produciría un grave daño al interés general [ artículo 88.2.b) LJCA ], pues de consolidarse, podría servir de base para generalizar este tipo de regularizaciones intrínsecamente tendentes a producir un enriquecimiento injusto a favor de la administración. La conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca se evidencia por la indudable relevancia para los ayuntamientos de la respuesta que se le dé.

3. La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por las razones expuestas hace innecesario examinar si se dan las demás alegadas para dar lugar a su admisión a trámite.

#### **Cuarto.**

- 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

#### **Quinto.**

- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **Sexto.**

- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,  
La Sección de Admisión

#### **acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/1675/2018, preparado por CYL Ibersnackcs, S.L., mediante escrito presentado el 12 de febrero de 2018 contra la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2017 por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , que falló desestimar el recurso 352/2016.

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.

**3º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**4º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**5º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis María Díez-Picazo Giménez Celsa Pico Lorenzo  
Emilio Frías Ponce José Antonio Montero Fernández  
José María del Riego Valledor Inés Huerta Garicano

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.