

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072259

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 8 de enero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6428/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y socios. *Aportación a un plan de pensiones a favor del anterior socio mayoritario y administrador una vez que la entidad forma parte de un grupo multinacional cuyo resultado contable se alcanza mediante la fijación de precios de transferencia.* El recurso de casación suscita como cuestión jurídica la de determinar si la Inspección tributaria está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo empresarial, en particular cuando se base en el método del margen neto del conjunto de operaciones (*TNMM: Transactional Net Margin Method*), a la hora de regularizar operaciones que afectan a sociedades del mismo grupo multinacional, cuando no sea posible realizar el pertinente ajuste bilateral, para proceder a una regularización íntegra de la situación del obligado tributario, que evite el enriquecimiento injusto de la Administración.

Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque, de ser errónea la tesis de la Sala *a quo* -si la regularización no cuestiona la razonabilidad de los precios de transferencia, dicha política de precios de transferencia no tiene incidencia alguna-, si se consolida, produciría un grave daño a los intereses generales, pues podría servir de base para generalizar regularizaciones intrínsecamente tendentes a producir un enriquecimiento injusto de la Administración. Además, a ello añádase que, como quedó reflejado en la sentencia STS, de 21 de febrero de 2017, rec. n.º 2970/2015 (NFJ065744) «[e]l TNMM es frecuentemente utilizado a la hora de valorar operaciones vinculadas», tal y como afirma la recurrente en este recurso, por lo que es notorio que dicha cuestión jurídica afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso. Se aprecia así la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en pos de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho.

[Vid., SAN, de 22 de febrero de 2018, recurso n.º 314/2016 (NFJ070597), que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 191 y 195.

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

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Doña MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

Doña INES MARIA HUERTA GARICANO

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 08/01/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6428/2018

Materia: SOCIEDADES

Submateria: Base imponible

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Mª Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: FAM

Nota:

R. CASACION núm.: 6428/2018

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Mª Angeles Moreno Ballesteros

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. Rafael Fernandez Valverde
Dª. Maria del Pilar Teso Gamella
D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jose Maria del Riego Valledor
Dª. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 8 de enero de 2019.

HECHOS

Primero.

1. El procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de EPSON IBÉRICA, S.A.U., mediante escrito fechado el 10 de julio de 2018 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de febrero de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 314/2016, relativo al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009 y 2010.

2. Justificada la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada, identifica como normas y jurisprudencia infringidas por ésta:

2.1. Los artículos 33.1 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"]; el artículo 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"], y los artículos 24 y 120.3 de la Constitución Española ["CE"], porque padece un defecto de incongruencia omisiva. Destaca que, a efectos de subsanar esta incongruencia por defecto, con anterioridad a la preparación del recurso de casación instó el incidente de complemento de sentencia, que fue desestimado por la Sala a quo en auto de 14 de mayo de 2018, por lo que el principal argumento impugnatorio esgrimido en la demanda -la necesidad de tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo empresarial- quedó imprejuizado.

2.2. Los artículos 10, 16, 19 y 143 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"], porque confirma la regularización administrativa sin analizar la incidencia en la base imponible del impuesto sobre sociedades de la política de precios de transferencia del grupo empresarial, sustentada en el método del margen neto operacional.

2.3. Los artículos 9.3 y 31.1 CE, porque refrenda una regularización administrativa parcial y sesgada, lo que contraviene el principio de seguridad jurídica, de la que resulta el gravamen de una renta que no se corresponde con la verdadera renta gravable, lo que vulnera el principio de capacidad económica, y los artículos 10.9 y 1.901 del Código Civil, porque la sobreimposición de los beneficios a que da lugar quebranta la prohibición de enriquecimiento injusto.

2.4. La jurisprudencia recogida en las siguientes resoluciones de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo: (i) en las sentencias de 16 de septiembre de 2011 (recurso de casación 116/2011; ES:TS:2011:5610), 15 de diciembre de 2011 (recurso de casación 1695/2008; ES:TS:2011:8947) y 3 de diciembre de 2014 (recurso de casación 3448/2013; ES:TS:2014:5580), entre otras, relativa a la congruencia de las sentencias; (ii) en la sentencia de 7 de julio de 2010 (recurso de casación 2974/2005; ES:TS:2010:4016), que vincula el principio de correlación de ingresos y gastos con la determinación de los criterios de imputación temporal de los rendimientos que se integran en la base imponible; y (iii) en las sentencias de 25 de junio de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 282/2010; ES:TS:2013:3970), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012; ESTS:2014:3729), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012; ES:TS:2014:4286), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012; ES:TS:2014:4592), y 25 de octubre de 2015 (recurso de casación 3857/2013; ES:TS:2015:4507), que dejan sentada la obligación que tiene la Administración tributaria de practicar una íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo que alcance tanto a los aspectos positivos como a los negativos, lo que evita el enriquecimiento injusto que se pudiera ocasionar. La sentencia impugnada vulnera esta doctrina jurisprudencial porque inmotivadamente se aparta de ella.

2.5. El principio de tipicidad recogido en el artículo 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], y el principio de legalidad regulado en el artículo 25 CE, porque confirma la procedencia de las sanciones impuestas, sin atender a la adecuación entre la conducta de la compañía y el tipo infractor descrito en los artículos 191, apartados 1 y 5, y 195.1 LGT.

2.6. Los artículos 191, apartados 1 y 5, y 195.1 LGT, porque la conducta realizada por la compañía no coincide con los tipos infractores contenidos en dichos preceptos.

2.7. El artículo 183.1 LGT, la doctrina sentada en la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (ES:TC:1990:76) y la doctrina jurisprudencial sentada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2002 (recurso de casación 5031/1997; ES:TS:2002:5374), porque no es posible

imponer sanciones por el mero resultado, debe existir culpabilidad del infractor; y además el artículo 179.2.d) LGT, que exonera la responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, y, en particular, cuando la actuación se haya amparado en una interpretación razonable de la norma, y la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina 3256/2016; ES:TS:2017:3939) y 10 de diciembre de 2012 (recurso de casación 4320/2011; ES:TS:2012:8119), pues no basta que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida no se entienda razonable para imponer automáticamente una sanción tributaria, porque resulta posible que, a pesar de lo anterior, el contribuyente haya actuado con la diligencia debida, y resulta imprescindible que en el acuerdo sancionador conste una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia del sujeto infractor, así como las pruebas de las que ésta se infiere.

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia recurrida en resumen como sigue:

3.1. Si la sentencia impugnada no hubiera prescindido de analizar el impacto que el ajuste del gasto practicado por la Inspección de los tributos tiene en los ingresos registrados, como consecuencia de la política de precios de transferencia del grupo empresarial, y, por ende, en la base imponible del impuesto, el fallo habría sido distinto.

3.2. Si no hubiera vulnerado el artículo 16 TRLIS, habría tenido en cuenta que la compañía aplicó el método del margen neto operacional a efectos de calcular el valor de sus operaciones vinculadas e incrementó su resultado contable y, por ende, la base imponible del impuesto sobre sociedades, por lo que ese incremento debió ser reducido por la Inspección de los tributos en el importe del ajuste del gasto. Negar la deducibilidad del gasto sin ajustar los ingresos correlativos integrados en la base imponible por aplicación de la política de precios de transferencia infringe además los artículos 10 y 143 TRLIS, pues determina una incorrecta fijación de la base imponible, y el artículo 19 TRLIS, pues no respeta la necesaria correlación entre ingresos y gastos.

3.3. Si no hubiera infringido los artículos 9.3 y 31.1 CE y los artículos 10.9 y 1.901 del Código Civil, no habría confirmado una regularización administrativa parcial y sesgada, que genera una sobreimposición contraria al principio de capacidad económica y que quebranta la prohibición de enriquecimiento injusto.

3.4. Si hubiera respetado la doctrina jurisprudencial reseñada en el punto 2.4, habría concluido que no resulta razonable regularizar la situación tributaria de la compañía respecto del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, sin atender, en particular, al hecho de que determina su resultado contable y, por ende, también su base imponible mediante el método del margen neto del conjunto de operaciones, en aplicación de la política de precios de transferencia del grupo empresarial.

3.5. Si hubiera atendido adecuadamente a la conducta de la compañía no habría confirmado las sanciones impuestas, porque dicha actuación no encaja en el tipo infractor contenido en los artículos 191, apartados 1 y 5, y 195.1 LGT, lo que supone, además de la infracción de esos preceptos (vid., punto 2.6), la vulneración de los artículos 178 LGT y 25 CE (vid. punto 2.5).

3.6. Si hubiera tenido en cuenta que la Inspección de los tributos no aportó prueba alguna de la culpabilidad, más allá del propio hecho objetivo de las infracciones, y que la compañía actuó con la diligencia debida, sin ocultación ni intencionalidad y en una interpretación razonable de la norma, habría concluido la imposibilidad de sancionar su conducta, al no llegar a tal conclusión comete las infracciones expuestas en el anterior punto 2.7.

4. Considera que el recurso de casación preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Expone que la sentencia recurrida confirma el criterio administrativo, que niega la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades del gasto correspondiente al plan de pensiones de don Raúl por entender que no era un gasto que debiera soportar EPSON IBÉRICA, S.A.U. ["EPSON IBÉRICA, en adelante"], sino la matriz neerlandesa del grupo empresarial. Sin embargo, no analiza el impacto que tiene la política de precios de transferencia del Grupo EPSON en la determinación del resultado contable y, por ende, de la base imponible del impuesto sobre sociedades de EPSON IBÉRICA, puesto que de haberlo hecho habría concluido que de no haber soportado dicho gasto la base imponible hubiera sido la misma. "Y es que, por aplicación de la citada política de precios de transferencia -basada en el método del margen neto del conjunto de operaciones (TNMM)- el resultado contable de EPSON IBÉRICA se determina mediante la aplicación de un porcentaje sobre el importe neto de sus

ventas. Una vez obtenido el resultado contable (ingresos-gastos) el Grupo emite un abono o un cargo según proceda, a efectos de alcanzar el resultado que arroja la aplicación del porcentaje fijado en la política de precios de transferencia al importe neto de las ventas. En consecuencia, la regularización administrativa supone la vulneración del principio de correlación de ingresos y gastos ya que, si la Inspección eliminó el gasto derivado de las aportaciones al plan de pensiones del Sr. Raúl también debió ajustar el ingreso generado por aplicación de la política de precios de transferencia. [...] El no haber analizado el argumento sustancial expuesto [...] en su escrito de demanda conlleva la vulneración del derecho fundamental de esta parte a obtener una tutela judicial efectiva, a la vez que repercute en un deficiente análisis de la cuestión controvertida validando la sobreimposición que se genera sobre los beneficios obtenidos [...], lo que, por lo demás, supone el quebrantamiento de los principios de capacidad económica y prohibición del enriquecimiento injusto. Por tanto, resulta necesario fijar una doctrina que restablezca la seguridad jurídica y forme jurisprudencia sobre esta cuestión sobre la que concurren diversos supuestos de interés casacional objetivo en base a lo previsto en los siguientes artículos" (sic).

4.1. La sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) LJCA], en relación con:

4.1.1. El deber de congruencia de las sentencias, pues padece incongruencia omisiva, que no fue corregida en la solicitud de complemento. Trae a colación sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional sobre el deber de congruencia de las sentencias y autos de esta Sección Primera referidos a la obligación de solicitar en estos casos el complemento de sentencia antes de preparar recurso de casación.

4.1.2. El principio de correlación entre ingresos y gastos, porque no tiene en cuenta la verdadera renta gravable y genera duplicidad impositiva. Alude como contradictoria a la reseñada sentencia de 7 de julio de 2010 (recurso de casación 2974/2005), cuya doctrina considera infringida, como se ha dicho ut supra.

4.1.3. El principio de íntegra regularización de la situación tributaria, que obliga a la Administración a regularizar tanto los aspectos positivos como negativos para el obligado tributario. Menciona como contradictorias las reseñadas sentencias 25 de junio de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 282/2010), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012), y 25 de octubre de 2015 (recurso de casación 3857/2013); otra vez las mismas cuya doctrina considera infringida.

4.1.4. Los principios de tipicidad y culpabilidad en materia sancionadora, al confirmar las sanciones impuestas. En el apartado dedicado a justificar el interés casacional objetivo no se cita específicamente pronunciamiento judicial alguno; sí se mencionan, aunque sólo respecto del principio de culpabilidad, en el apartado dedicado a identificar y justificar las infracciones denunciadas.

4.2. La sentencia impugnada sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], porque vulnera el principio de capacidad económica y, de consolidarse, podría sustentar la generalización de esta clase de regularizaciones que generan una doble tributación y permiten el enriquecimiento injusto de la Administración. Así lo ha entendido, afirma, esta Sección Primera en el auto de 9 de mayo de 2018, que admitió a trámite el RCA/1675/2018 (ES:TS:2018:4964A), cuando dijo:

"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. [...]"

4.3. La sentencia impugnada afecta a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], pues son muchos los grupos societarios que aplican el método del margen neto operacional en su política de precios de transferencia y resulta preciso aclarar cómo afectan los ajustes fiscales practicados por la Administración tributaria a la base imponible del impuesto sobre sociedades determinada conforme a este método.

4.4. No existe jurisprudencia que dirima la cuestión relativa a la obligación de la Administración tributaria de practicar una regularización completa de la situación del contribuyente cuando la comprobación se circunscribe a un tributo distinto del impuesto sobre el valor añadido o a supuestos relativos a la coordinación entre la obligación autónoma de retener y la obligación tributaria principal respecto de la que aquélla constituye un ingreso a cuenta [artículo 88.3.a) LJCA]. Se hace necesario, por tanto, que el Tribunal Supremo forme jurisprudencia respecto del alcance del principio de regularización íntegra fuera de esos dos concretos ámbitos.

5. No aporta más razones que las derivadas de lo expuesto para justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 1 de octubre de 2018, donde ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

2. EPSON IBÉRICA, parte recurrente, ha comparecido el 14 de octubre de 2018, y la Administración General del Estado, parte recurrida, lo ha hecho el 6 de noviembre de 2018, dentro ambas del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

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 EPSON IBÉRICA se encuentra legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. El escrito de preparación acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados e identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la jurisprudencia que considera infringidas por la sentencia impugnada, oportunamente alegadas en la demanda, tomadas en consideración en dicha sentencia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También justifica por qué las infracciones imputadas han sido relevantes y determinantes para adoptar el fallo [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente, con singular referencia al caso, que el recurso preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan la presunción del artículo 88.3.a) LJCA y las circunstancias de las letras a), b) y c) del artículo 88.2 LJCA. De las razones que esgrime para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que también cumple lo exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.

1. Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección de los tributos fueron sintéticamente descritos los siguientes [vid. antecedente de hecho cuarto y el fundamento de derecho segundo de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central recurrida en la instancia]:

El grupo multinacional EPSON (SEK) es un importante grupo multinacional de origen japonés dedicado, entre otros, a los productos informáticos, cuya presencia en Europa cuelga de la matriz neerlandesa EPSON EUROPE, B.V., y que está presente en España y Portugal.

El principal accionista y administrador único de EPSON IBÉRICA fue inicialmente don Raúl, si bien con fecha 24-04-1986, tras una ampliación de capital suscrita por EPSON EUROPE, B.V., EPSON IBÉRICA pasó a ser la filial del Grupo EPSON en España pasando el Sr. Raúl a formar parte de su consejo de administración.

El Sr. Raúl llegó a ostentar los máximos cargos tanto en EPSON IBÉRICA, como en la matriz holandesa EPSON EUROPE B.V., causando baja en el 31-08-2007.

Como parte de sus emolumentos la entidad fue haciéndole aportaciones a un plan de pensiones desde 1999, aportaciones que a excepción de dos, fueron de importes inferiores a los 100.000,00 euros y que totalizaron 2.842.047,55 euros, importe éste que comprende una extraordinaria de 2.200.000,00 euros que se le hizo el 25-05-2005 y otra de 132.074,67 euro efectuada el 31-07-2007 y cuyo importe se repercutió a la matriz neerlandesa.

Los gastos contabilizados por la entidad por tal concepto ascendieron a 2.709.972,88 euros (2.842.047,55 euros - 132.074,67 euros), gastos contables que la entidad fue ajustando extracontablemente y que, por tanto, no fueron deducidos fiscalmente.

En el ejercicio 2009 el Sr. Raúl ejerció su derecho a recibir las prestaciones previstas en el plan de pensiones, con motivo de lo cual la entidad practicó en su declaración de ese ejercicio un ajuste negativo de 2.709.972,89 euros, que, a juicio de la Inspección de los tributos, debió ascender sólo a 473.477,59 euros, al no ser fiscalmente deducibles la totalidad de las aportaciones efectuadas a dicho plan de pensiones. Se admitió la deducibilidad de todo lo aportado hasta el 1-01-2002, que ascendió a 210.303,14 euros, y del 10 por 100 de lo aportado a partir de esa fecha (10% 2.631.744,41 euros), 263.174,45 euros. El 90 por 100 restante de lo aportado a partir de 1/01/2002 se entiende que correspondía a EPSON EUROPA, B.V. El acuerdo de liquidación reconoce que el ajuste debería haber sido bilateral, puesto que el gasto se produjo efectivamente, pero considera inaplicable esa previsión porque EPSON EUROPA, B.V., reside en los Países Bajos y el artículo 9 del CDI que España tiene convenido con ese país no prevé el ajuste bilateral.

En su declaración por el impuesto sobre sociedades, correspondiente al ejercicio 2010, EPSON IBÉRICA compensó íntegramente, por un importe de 1.359.101,07 euros, la base imponible negativa que había declarado tener procedente del ejercicio 2009, pero que ya no tenía tras la regularización inspectora.

2. La ratio decidendi de la sentencia recurrida por lo que aquí importa se halla en sus fundamentos jurídicos tercero y sexto. En el fundamento jurídico tercero la Sala de instancia comparte y hace suyo el razonamiento de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central recurrida: si el contrato de 25 de junio de 2004 establecía un reparto en orden a satisfacer el bonus del Sr. Raúl de un 90 por 100 por EPSON EUROPA, B.V., y un 10 por 100 por EPSON IBÉRICA, coincidente con el tiempo trabajado empleado por dicho señor para las mencionadas compañías, lo lógico es que dicha proporción se mantenga en el abono de su "retirement package". "Los razonamientos de la demanda, a pesar del esfuerzo argumental del escrito rector, no pueden ser admitidos, sin que la invocación de los precios de transferencia a que alude el mismo, resulten relevantes para la resolución de la cuestión que nos ocupa. Respecto de imposibilidad del ajuste bilateral, nos remitimos a la resolución recurrida. En definitiva, el motivo debe ser desestimado".

3. En el fundamento jurídico sexto confirma la sanción impuesta. En cuanto a la denunciada falta de tipicidad de la conducta, recuerda que "la actora dejó de ingresar la totalidad de la deuda tributaria habiendo obtenido simultánea e indebidamente una devolución, en concreto dejó de ingresar 232.633,72 euros y obtuvo una devolución de 67,76 euros, conductas que cuando se producen simultáneamente se incardinan en el artículo 191.5, de la L.G.T.; la actora acreditó improcedentemente una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros por un importe de 1.359.101,07 euros, conducta incardinable en el artículo 195.1, párrafo primero de la mencionada Ley; acreditó improcedentemente una partida a deducir en la cuota de las declaraciones futuras propias por un importe de 2.501,26 euros, importe que acreditó pero no aplicó en su autoliquidación, conducta incardinable en el artículo 195.1, párrafo primero de la Ley 58/2003; en la liquidación dictada en el ejercicio 2009, la deuda a ingresar se minoró en 30.734,15 euros, al aplicarse parte de las "deducciones por donaciones a entidades sin ánimo de lucro" generadas en el 2008, aplicación no efectuada en su día pero que en la liquidación se hizo atendiendo a una expresa petición suya en tal sentido, conducta incardinable en el segundo párrafo del apartado 1 del mencionado artículo 195". Dicho lo cual concluye que no existe la denunciada falta de tipicidad. En cuanto a la falta de motivación de la culpabilidad,

tras recordar extensamente la consolidada jurisprudencia al respecto y reproducir la motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador discutido, concluye que dicho acuerdo cumple el estándar de motivación exigido por la jurisprudencia y que no aprecia en la conducta de la demandante una conducta diligente ni una interpretación razonable de la norma, sin que resulte excluida su culpabilidad por una aplicación de los precios de transferencia del Grupo, habiendo probado la Inspección el elemento subjetivo de la sanción.

4. EPSON IBÉRICA solicitó complemento de sentencia, mediante escrito fechado el 27 de marzo de 2018, por entender que la Sala de instancia no se había pronunciado sobre el principal motivo planteado en la demanda, bajo el título: "Improcedencia de la regularización practicada por la Inspección de los tributos por vulnerar el principio de correlación de ingresos y gastos. Impacto de la política de precios de transferencia del Grupo en la determinación del resultado contable de mi representada". Sostiene haber acreditado que, "con independencia de que el gasto cuestionado fuera o no deducible [...] ello no afecta al resultado contable de [EPSON IBÉRICA] [n]i a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ni en consecuencia, a la cuota resultante del mismo, dado que la política de precios de transferencia del grupo basada en el método del margen neto del conjunto de operaciones (TNMM) determina el resultado contable de la Compañía de forma agregada por el conjunto de sus operaciones en España". Argumenta esta tesis como sigue:

"El resultado contable de [EPSON IBÉRICA] se determina mediante la aplicación de un porcentaje sobre el importe neto de sus ventas, fijándose un resultado contable "garantizado" de mercado sobre dichas ventas con independencia de los costes operativos que tenga la Compañía entre los que se hallan las aportaciones al mencionado Plan de Pensiones del Sr. Raúl.

De este modo, el resultado contable de la Compañía se alcanza mediante la fijación de los precios de transferencia en el suministro de productos por parte del Grupo EPSON así como la realización de un abono o un cargo por parte del Grupo a la sociedad participada según sea el importe de su cifra de ventas.

Si dicho gasto no hubiera sido asumido por EPSON IBÉRICA, S.A.U. y no hubiera sido registrado en su contabilidad, el Grupo EPSON hubiera ajustado en consecuencia los precios de transferencia para conceder la remuneración garantizada de mercado a EPSON IBÉRICA, S.A.U. de acuerdo con su política pero en ningún caso hubiera variado el resultado de la Compañía a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ni la cuota correspondiente.

Es decir, aun cuando las aportaciones efectuadas al Plan de Pensiones del Sr. Raúl desde el año 2002 al año 2007 no tuvieran la condición de gasto atribuible a [EPSON IBÉRICA] en un 90% y, por lo tanto, de gasto deducible en dicha proporción, dicho extremo ya habría quedado corregido mediante la adecuación del resultado ordinario de la Compañía a la política de precios de transferencia del Grupo.

En este contexto, no tiene sentido plantear un ajuste por no deducibilidad de los mencionados costes de EPSON IBÉRICA, S.A.U. sin pronunciarse sobre la razonabilidad de la política de precios de transferencia del Grupo ya que en caso de resultar procedente dicho ajuste, debería ir correlacionado con el correspondiente ajuste positivo en los precios de suministro de los productos del Grupo EPSON.

Tal y como acreditó esta parte, la práctica de la Compañía del ajuste extracontable positivo en el ejercicio 2004 relativo a las aportaciones al Plan de Pensiones del Sr. Raúl, y su posterior reversión en el ejercicio 2009 no afecta al resultado contable de EPSON IBÉRICA, S.A.U. y sólo pretende realizar una adecuada imputación temporal de los mismos de acuerdo con la normativa aplicable.

El ajuste practicado por la Inspección en su regularización corrige la tributación del gasto supuestamente considerado como no deducible generando una doble tributación evidente, ya que el mismo ya había sido objeto de consideración e integración en la base imponible de la Compañía mediante la aplicación de la política de precios de transferencia del Grupo.

Habiendo declarado [...] correctamente la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sociedades cabe concluir la improcedencia de la regularización practicada por la inspección y confirmada por el TEAC en su Resolución dado que [...] declaró correctamente la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sociedades".

5. La Sala de instancia rechazó la solicitud de complemento de sentencia en auto de 14 de mayo de 2018, al entender que no incurre en la incongruencia omisiva denunciada, porque desestimó expresamente dicha cuestión. "En suma, la sentencia entiende que la razonabilidad de precios de transferencia del Grupo, utilizando las palabras del escrito de la parte, no tiene incidencia alguna en la deducibilidad de los costes antes aludidos, razonamiento

parco pero rotundo y claro, al tratarse de cuestiones no relevantes entre sí, añadimos ahora. Recuérdese, que además, también la sentencia en el Fundamento de Derecho Tercero, página 21, hacía referencia a la imposibilidad de aplicar el ajuste bilateral. Y es que como señala la representación del Estado, la Inspección no ha alterado ni el importe de la aportación extraordinaria al Plan de Pensiones (2,2 millones de €) ni el reparto general de costes que genera el directivo entre matriz y filial (90% - 10%); únicamente entiendo aplicable también dicho porcentaje a la retribución extraordinaria al Plan de Pensiones objeto de controversia".

6. EPSON IBÉRICA denuncia que la sentencia recurrida vulnera: (i) los artículos 33.1 y 67.1 LJCA, 218 LEC, 24 y 120.3 CE, porque padece un defecto de incongruencia omisiva, no subsanado en el auto de complemento, al dejar imprejuizado el principal argumento impugnatorio esgrimido en la demanda; (ii) los artículos 10, 16, 19 y 143 TRLIS, al confirmar la regularización administrativa sin analizar la incidencia de la política de precios de transferencia del grupo empresarial, sustentada en el método del margen neto operacional; (iii) los artículos 9.3 y 31.1 CE, al refrendar de este modo una regularización administrativa parcial y sesgada, de la que resulta el gravamen de una renta que no se corresponde con la verdadera renta gravable, y los artículos 10.9 y 1.901 del Código Civil, porque la sobreimposición de los beneficios a que da lugar quebranta la prohibición de enriquecimiento injusto; (iv) la jurisprudencia relativa a la congruencia de las sentencias, a la vinculación del principio de correlación de ingresos y gastos con la determinación de los criterios de imputación temporal de los rendimientos que integran en la base imponible [sentencia de 7 de julio de 2010 (recurso de casación 2974/2005)], y a la obligación que tiene la Administración tributaria de practicar una íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo [sentencias de 25 de junio de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 282/2010), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012), y 25 de octubre de 2015 (recurso de casación 3857/2013)]; (v) los principios de tipicidad del artículo 178 LGT y de legalidad del artículo 25 CE, al confirmar la procedencia de las sanciones impuestas, sin atender a la adecuación entre la conducta de la compañía y el tipo infractor descrito en los artículos 191, apartados 1 y 5, y 195.1 LGT; (vi) los propios artículos 191, apartados 1 y 5, y 195.1 LGT, porque la conducta realizada por la compañía no coincide con los tipos infractores allí contenidos, y, finalmente, (vii) el artículo 183.1 LGT, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/1990, la doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de julio de 2002 (recurso de casación 5031/1997), el artículo 179.2.d) LGT y la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina 3256/2016) y 10 de diciembre de 2012 (recurso de casación 4320/2011), porque ni es posible imponer sanciones por el mero resultado, ni basta que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de dicha norma no se entienda razonable para imponer automáticamente una sanción tributaria, pues resulta posible que, a pesar de lo anterior, el contribuyente haya actuado con la diligencia debida, y porque resulta imprescindible que en el acuerdo sancionador conste una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia del sujeto infractor, así como las pruebas de las que ésta se infiere.

Segundo.

1. A la vista de cuanto ha sido expuesto, esta Sección Primera entiende que el presente recurso de casación suscita una cuestión jurídica semejante a la planteada en el RCA/1675/2018, admitido a trámite en auto de 9 de mayo de 2018; a saber:

Determinar si la Inspección tributaria está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo empresarial, en particular cuando se base en el método del margen neto del conjunto de operaciones (TNMM: Transactional Net Margin Method), a la hora de regularizar operaciones que afectan a sociedades del mismo grupo multinacional, cuando no sea posible realizar el pertinente ajuste bilateral, para proceder a una regularización íntegra de la situación del obligado tributario, que evite el enriquecimiento injusto de la Administración.

2. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque, de ser errónea la tesis de la Sala a quo -si la regularización no cuestiona la razonabilidad de los precios de transferencia, dicha política de precios de transferencia no tiene incidencia alguna- produciría un grave daño a los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], si se consolida, pues podría servir de base para generalizar regularizaciones

intrínsecamente tendentes a producir un enriquecimiento injusto de la Administración. Añádase que, como quedó reflejado en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2017 (recurso de casación 2970/2015; ES:TS:2017:704), FD cuarto, "[e]l TNMM es frecuentemente utilizado a la hora de valorar operaciones vinculadas", tal y como afirma EPSON IBÉRICA, por lo que es notorio que dicha cuestión jurídica afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Se aprecia así la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en pos de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho [artículos 9.3 y 14 CE].

3. La presencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la mencionada cuestión, que deriva de las cuatro primeras infracciones denunciadas, basta para dar lugar a la admisión a trámite del recurso de casación preparado, sin necesidad de examinar si lo tienen o no las demás infracciones denunciadas.

Tercero.

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 la cuestión enunciada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 10, 16, 19 y 143 TRLIS, en relación con los artículos 9.3 y 31.1 CE y con los artículos 10.9 y 1.901 del Código Civil, a la luz de la consolidada doctrina jurisprudencial sobre el principio de regularización íntegra de la situación tributaria.

Cuarto.

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

Quinto.

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/6428/2018, preparado por EPSON IBÉRICA, S.A.U., contra la sentencia dictada el 22 de febrero de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 314/2016.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si la Inspección tributaria está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo empresarial, en particular cuando se base en el método del margen neto del conjunto de operaciones (TNMM: Transactional Net Margin Method), a la hora de regularizar operaciones que afectan a sociedades del mismo grupo multinacional, cuando no sea posible realizar el pertinente ajuste bilateral, para proceder a una regularización íntegra de la situación del obligado tributario, que evite el enriquecimiento injusto de la Administración.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 10, 16, 19 y 143 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación con los artículos 9.3 y 31.1 de la Constitución Española y con los artículos 10.9 y 1.901 del Código Civil, a la luz de la consolidada doctrina jurisprudencial sobre el principio de regularización íntegra de la situación tributaria.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto para su tramitación y decisión.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde
Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez
Jose Maria del Riego Valledor Ines 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.