

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075085

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 3670/2013

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Extensión de la revisión. Alcance de la revisión. Toma en consideración por el órgano económico-administrativo de circunstancias obrantes en el expediente posteriores a la fecha en que se dictó el acto administrativo impugnado. El enjuiciamiento de la cuestión de que se trate no ha de descansar exclusivamente en las circunstancias concurrentes en el momento en que se dictó el acto administrativo impugnado sino también aquellas circunstancias que, aunque posteriores, le consten al TEA en el expediente y resulten esenciales para resolver la cuestión de fondo planteada. Así, del art 101 del RD 391/1996 (RPREA) se infiere, sin esfuerzo hermenéutico alguno, que el órgano puede - y debe- sustentar su decisión en motivos distintos de los convocados por las partes si los datos o circunstancias correspondientes constan en el expediente de reclamación o recurso.

Es cierto que, en el caso que nos ocupa, en el momento en que el órgano de gestión desestimó la solicitud de rectificación, y tal fue el fundamento de la desestimación, el procedimiento de comprobación que originaba la posible diferencia de valoración, no había finalizado y por tanto, en tanto no se hubiese dictado un acto administrativo en que la valoración de las parcelas fuera rectificadas, no se podría solicitar la rectificación de la autoliquidación. En este sentido, es también cierto, como señala el TEAR, en la resolución recurrida, que los actos administrativos de desestimación de las solicitudes de rectificación eran ajustados a derecho. Ahora bien, también es cierto, como aduce la contribuyente, que no se ajusta al principio de economía procesal ni a las amplias facultades revisoras de los TEA, obligar al contribuyente a iniciar un nuevo procedimiento varios años después, procedimiento en el que se alegaría lo mismo expuesto en la reclamación inicial. Ello naturalmente, siempre que al Tribunal ante el cual se esté reclamando le consten los elementos que posibilitan la resolución sobre el fondo del asunto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 234.

RD 391/1996 (RPREA), art. 101.

RD 1794/2008 (Rgto. de procedimientos amistosos en materia de imposición directa), arts. 14, 15 y 16.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación (nº. ...) de fecha 22-05-2013 dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) relativa al Impuesto sobre Sociedades de la entidad **X SA** (declaración consolidada) de los ejercicios 2007/08/09.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 22-05-2013 se dictó Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007/08/09, derivado del acta A02-..., complementada por Informe ampliatorio, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

1º.- Con fecha 09-06-2011 se iniciaron las actuaciones inspectoras.

En el cómputo del plazo de duración de las mismas debe atenderse a las siguientes circunstancias: a) En fecha 24-04-2012 se acordó por el Inspector Jefe la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones de 12 a 24 meses por concurrir la causa de especial complejidad de las actuaciones inspectoras. b) A los efectos del plazo máximo de 24 meses de duración de las actuaciones inspectoras no se deben computar 15 días.

2º.- La Inspección tributaria, respecto de la situación de la contabilidad y registros obligatorios del sujeto pasivo señala que: "Se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo. No se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo".

3º.- Se han realizado actuaciones de comprobación inspectora respecto del Impuesto sobre Sociedades de la Sociedad dominante (**X SA**) y de las siguientes entidades dominadas de las que componen el grupo ...:

- *XB SL
- *XCPZ SA
- *XE SA
- *XE ARGELIA SA
- *XE MURZUQ SA
- *XE PERÚ SA
- *XZ SA
- *XQ SA
- *XF ECUADOR SA
- *XFTG SA
- *XFJR SA

4º.- El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades (régimen de tributación de grupos de sociedades) de los ejercicios 2007/08/09 con los siguientes datos de interés:

Ejercicio	2007	2008	2009
Base Imponible del Grupo	3.425.420,854,42	2.963.479101,42	2.168.987.675,45
Tipo Gravamen	32,50%	30%	30%
Cuota Íntegra del Grupo	739.765.659,49	859.043.730,43	650.696.302,64
Cuota Íntegra Ajustada Positiva	149.686.055,29	0,00	113.656,50
Cuota Líquida Positiva	45.941.375,34	0,00	113.656,50
Cuota ingresar/devolver	44.262.194,28	- 8.477.156,07	- 2.616.544,46

5º.- En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización el obligado tributario no prestó su conformidad (se transcribe tal cual son descritos en las páginas 238 a 242 y 321 y ss del Acuerdo de liquidación):

Quinto.- Síntesis de las regularizaciones propuestas.

Esta Oficina Técnica considera procedente, en primer lugar, realizar una síntesis de la regularización propuesta, que consiste en modificar el reparto o distribución y la valoración propiamente dicha, de gastos derivados de servicios intragrupo prestados por la sociedad matriz **X SA** a sus filiales y por la sociedad **XE** a las suyas.

1. X SA.

1.1. Gastos de "apoyo a la gestión" refacturados de forma indiciaria por **X SA**.

- **X SA** repercute todos sus gastos de personal, servicios exteriores y amortizaciones a sociedades vinculadas del grupo mercantil, pero el 90% de estos gastos tienen como destinatario entidades del grupo fiscal.

Además, las entidades residentes cuyos beneficios están exentos por obtenerse a través de establecimientos permanentes en el extranjero apenas si reciben gastos de la sociedad dominante.

- Los gastos que **X SA** no factura de forma directa a entidades vinculadas (90% a entidades del grupo fiscal) denominados "Gastos de apoyo a la gestión" se refacturan indiciariamente (parámetro Valor Añadido Bruto) sólo a las entidades del grupo fiscal que no tienen establecimientos permanentes en otros países.

- **X SA** considera que una parte de los gastos de apoyo a la gestión (7%) son gastos del accionista y la inspección no modifica este porcentaje.

- **X SA** no identifica los servicios que factura a las entidades residentes. Por lo que se puede apreciar por las diligencias incoadas, la Inspección ha solicitado diversa documentación para identificar los servicios que factura la matriz, sin que se haya aportado justificación de los mismos.

- **X** justifica su postura de no imputar gastos de apoyo a la gestión a entidades ajenas al grupo fiscal, o integrantes del grupo fiscal con exención de los beneficios obtenidos en el exterior, en que estas entidades disponen de una completa estructura corporativa, lo que no responde a la realidad.

- **X SA** además de coordinar, controlar y supervisar sus inversiones en el exterior, gestiona activamente todos sus negocios en el mundo, igual que cualquier grupo multinacional. Las filiales disponen de la estructura organizativa adecuada para gestionar su actividad recurrente, pero las grandes decisiones se avalúan, desarrollan, tramitan, en definitiva, se toman en Madrid. Matriz y filiales sumen niveles de riesgo diferentes.

La Inspección no modifica la cuantía de los gastos de apoyo a la gestión facturados (salvo por el margen que debe acompañarlos), sólo sus destinatarios y la distribución entre los mismos.

La Inspección cuestiona el reparto realizado para este grupo de gastos, debido a que los criterios aplicados por la entidad incumplen lo previsto en la Ley del Impuesto así como en las Directrices de precios de transferencia de la OCDE. **X SA** sólo imputa estos gastos de apoyo a la gestión a las entidades del grupo fiscal sin exención, pero la Inspección amplía la imputación de estos gastos a todas las entidades relevantes del grupo mercantil con actividad industrial o comercial y basándose en los criterios de control, efectividad e importancia relativa.

X utiliza como parámetro de imputación el Valor Añadido Bruto. La Inspección no acepta este parámetro de imputación, pues considera que el activo no corriente de las filiales es más significativo para facturar los gastos de apoyo a la gestión. Es innegable la correlación entre volumen de inversión y la dedicación de los directivos de una multinacional a las filiales en las que se concentran las inversiones.

X SA no aplica margen alguno a la refacturación de estos gastos. La Inspección considera que el valor normal de mercado de este tipo de operaciones debe incorporar un margen para que se cumpla con el principio de libre competencia.

La Inspección acepta como estimación apropiada de los gastos de accionista y los propios de la gestión interna el 7%.

En definitiva, se modifica el perímetro de imputación, incluyendo a otras entidades del grupo mercantil; se modifica el criterio de distribución, al considerar más adecuado el valor de los activos no corrientes de cada filial del grupo; y por último, se cuestiona el importe a facturar, que debe incrementarse en un margen que respete el principio de libre competencia.

1.2. Gastos facturados por **X SA** de forma directa.

Como se ha señalado, la inspección cuestiona los criterios de facturación de determinados gastos efectuados por **X** a sus filiales:

* Gastos de proyectos de I+D facturados por **X** a determinadas entidades de su grupo mercantil.

La Inspección considera que estos gastos se deben facturar a las entidades del grupo mercantil que se benefician de los mismos, y no sólo a las que forman parte del grupo fiscal. Se toma como base de la documentación aportada de los proyectos de I+D.

En definitiva: se modifica el perímetro de imputación, incluyendo a otras entidades del grupo mercantil; y se cuestiona el importe a facturar, que debe incrementarse en un margen que respete el principio de libre competencia.

* Gastos por servicios intragrupo de actividades de patrocinio realizadas por **X SA**.

X SA factura todos los gastos por actividades de patrocinio vinculadas a competiciones deportivas de ámbito internacional del mundo del motor a entidades del grupo fiscal. La Inspección considera que estos gastos se deben facturar a todas las entidades del grupo mercantil cuya actividad es la comercialización al consumidor final de carburantes o gases licuados del petróleo con el logo X, al ser beneficiarias de estas actividades de patrocinio.

X SA y la Inspección coinciden en no aplicar margen a la facturación de estos gastos.

* Gastos por servicios prestados a filiales por la central de ingeniería de la matriz **X SA**.

X SA ha facturado servicios de ingeniería a entidades de su grupo mercantil sin aplicar margen alguno al coste de los servicios. La Inspección considera que el valor normal de mercado de este tipo de operaciones debe incorporar un margen. El margen ha sido determinado mediante un estudio de comparabilidad.

2. XE.

2.1. Imputación de gastos a sus filiales:

De acuerdo a las Memorias anuales de **XE SA** su actividad de exploración y producción se desarrolla a través de sus sociedades filiales. Estas entidades disponen de escasos medios humanos y materiales para cubrir sus necesidades operativas que son atendidas por **XE SA**.

XE SA declara todos los ejercicios comprobados un resultado neto negativo de exploración superior a los 200 millones de euros, déficit que se genera por una incorrecta valoración de los servicios prestados a sus filiales.

La inspección ha acreditado que una gran parte de los gastos que **XE SA** soporta, derivados de servicios que presta a sus filiales, permanecen en su cuenta de resultados sin ser repercutidos o imputados a las entidades beneficiarias de los mismos. No debe olvidarse que **XE** es una entidad operativa que lo opera a través de sus filiales, y que lo hace mediante la prestación de servicios a estas, por lo que a juicio de la inspección, de haberse valorado adecuadamente (y distribuido sus gastos de forma apropiada), no debería ser deficitaria.

Por lo tanto, la inspección concluye que existen gastos en **XE** que deben ser imputados a sus filiales, dado que sólo se han refacturado de forma directa parte de los mismos.

Además, se modifica el perímetro de imputación, es decir, se incluyen otras filiales a las que deben imputarse gastos, en función de los criterios de control, efectividad e importancia relativa.

La Inspección considera que el activo no corriente de las filiales es el elemento más significativo para distribuir los gastos de apoyo a la gestión entre las filiales.

Por último, el importe a facturar debe incrementarse en un margen que respete el principio de libre competencia.

2.2. Operaciones de préstamo de **XE** a **X USA** .

A 31 de diciembre de 2006 el capital de **X USA** , domiciliada en ..., EEUU y dominada al 100% por **XE SA** era de 1 dólar americano (100 participaciones emitidas y desembolsadas a 0,01 dólar de nominal), y el importe de la misma no ha variado en los ejercicios objeto de comprobación.

El día 31 de diciembre de 2006, **XE SA** contabilizó una operación de préstamo de la entidad holandesa del grupo **X**, **X IF**(dominada al 100% por **X SA**), por un importe de 1.810.539.060,12 euros. Con este préstamo se financiaron operaciones de compra de activos petroleros en los Estados Unidos, contabilizándose los gastos financieros correspondientes a esa operación como gasto contable y fiscal en **XE SA**, sin que su importe haya sido recuperado de la entidad americana beneficiaria de los activos adquiridos.

XE SA contabilizó como inversión financiera en **X USA** el importe del crédito con el que se adquirieron dichos activos.

El 31 de diciembre de 2006 **XE SA** contabilizó como gasto financiero por este crédito recibido de la entidad holandesa, en la cuenta nº ..., dos cargos de 13.438.611,25 euros y de 38.403.705,50 (en total 51.842.316,75 euros), deducidos en el Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio.

En los años siguientes se amplió esta financiación hasta alcanzar 2.639 millones de euros en 2009.

En las cuentas anuales **XE**, estas entregas de fondos a su filial americana **XU**, fueron contabilizadas como aportaciones de capital y así se hallan clasificadas como inversiones financieras en empresas del grupo en su balance. Sin embargo, examinadas las Memorias anuales, se dice textualmente, que se realizan "sucesivas aportaciones en la Sociedad **X USA**, domiciliada en Estados Unidos de Norte América, en concepto futuras ampliaciones de capital por un importe de....."

La Inspección, a la vista de la calificación establecida en la Memoria anual, como anticipos para futuras ampliaciones de capital, y en el resto de documentación analizada, considera que las operaciones deben ser calificadas como operaciones de préstamo. Y teniendo en cuenta que se trata de operaciones vinculadas y que no han sido retribuidas, ha iniciado un procedimiento de valoración para valorar a valor normal de mercado, con arreglo al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con el objeto de valorar la retribución del préstamo

(...)

DECIMOSEXTO.-

Modificaciones en la liquidación propuesta.

Como se ha señalado anteriormente, esta Oficina Técnica considera que el obligado en sus alegaciones acredita la existencia de diversos errores en la liquidación propuesta. Estos errores afectan a determinados gastos de I+D y de patrocinio de **X SA**.

1. En primer lugar existe un proyecto de I+D, Proyecto de Código interno 729, que la Inspección imputa a la entidad **XBA**. Dado que dicha entidad se transmite en 2008, dicho proyecto debe imputarse a **XQ** en 2008 y 2009, como hizo el obligado.

(...)

2. En cuanto a los gastos de patrocinio, el obligado se refiere a los relacionados son..., y al patrocinio de ..., de carácter privado, aportación a la Fundación ... (anexo 47 de las alegaciones). Estos gastos tienen ámbito nacional, por lo que no deben refacturarse a otras entidades no residentes.

En el año 2008 existe un gasto de 240.000 euros y en el año 2009 de 220.000 euros, por el patrocinio de la entidad Sociedad Tour de España Rally de Andalucía.

Los gastos relacionados con la Fundación ... son de 200.000 euros en 2009.

Por lo tanto, el importe a refacturar a otras entidades debe reducirse. En 2008 alcanza 22.859.484 euros y en 2009, 19.938.684 euros. Este importe es el que debe repartirse entre las entidades delimitadas por la Inspección como beneficiarias de estos servicios en función de su % volumen de facturación.....

6º.- Como consecuencia de lo anterior se practicó por la Inspección la siguiente liquidación (A2895013026000502):

Ejercicio	2007	2008	2009
Base Imponible del Grupo	2.674.092.744,19	3.284.123.082,42	2.543.541.511,45
Tipo Gravamen	32,50%	30%	30%
Cuota Íntegra del Grupo	869.080.141,86	985.236.924,73	763.062.453,44
Cuota Íntegra Ajustada Positiva	279.000.487,66	0,00	0,00
Cuota Líquida Positiva	167.910.669,79	0,00	16.711.375,63
Cuota ingresar/devolver	166.231.488,73	- 8.477.156,07	13.981.174,67

Segundo.-

Notificada la referida liquidación con fecha 30-05-2013, con fecha 28-06-2013 el contribuyente interpuso frente a la misma la reclamación económico administrativa frente a la misma.

Con fecha 09-01-2014 este TEAC puso al interesado de manifiesto el expediente para alegaciones.

Con fecha 24-01-2014 el interesado presentó escrito ante este TEAC en el que manifestaba que el expediente estaba incompleto y solicitaba que se completase.

Con fecha 30-01-2014 este TEAC ordenó que se devolviera el expediente a la AEAT a efectos de que se sustituyera por uno nuevo completo, de forma tal que, una vez recibida respuesta por el órgano autor del acto, se concedería nuevo trámite de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones. La remisión del expediente completo por parte de la AEAT tuvo entrada en este TEAC el 20-06-2014.

Tercero.-

Son otros datos que constan en el expediente:

1º.- En relación a la regularización relativa a "Operaciones de préstamo de **XE a X USA**" descrita en el apartado 2.2. del Fundamento de Derecho Quinto del Acuerdo de liquidación anteriormente transcrito, la Administración Tributaria de Estados Unidos inició un Procedimiento Amistoso ante la Dirección General de Tributos el cual fue resuelto mediante Acuerdo de 04-09-2017 a tenor del cual:

<<En relación con el procedimiento amistoso instado por **X USA** (en adelante, **XU**) ante la Administración tributaria estadounidense al amparo del artículo 26 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, suscrito en Madrid el 22 de febrero de 1990, las Administraciones española y estadounidense han alcanzado un acuerdo por el cual se respeta la calificación de las aportaciones realizadas por **XE SA a XU** como aportaciones de capital y no de préstamo, no procediendo el pago de intereses por **XU** a la entidad española>>.

Previa notificación por parte de la DGT al interesado de dicho Acuerdo, por escrito de fecha 07-09-2017 remitido por el interesado a la DGT éste solicita:

<<Sea admitido este escrito y la documentación que se acompaña y se tenga por comunicada la conformidad del obligado tributario con al acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso identificado en el expositivo primero y su renuncia a las reclamaciones económico administrativas interpuestas en relación con las cuestiones solucionadas por este procedimiento amistoso>>

2º.- Por lo que se refiere a los servicios prestados por **X** a otras entidades vinculadas (los descritos en los apartados 1.1 y 1.2 del Fundamento de Derecho Quinto del Acuerdo de liquidación anteriormente transcritos), mediante Resolución de 07-03-2017, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT se aprobó un Acuerdo Previo de Valoración de operaciones vinculadas respecto de los servicios corporativos prestados por **X** a otras entidades vinculadas. El Acuerdo tiene efectos para los ejercicios 2015 a 2020.

Por su parte la Diputación Foral de Vizcaya aprobó mediante Resolución 33/2016, de 10 de octubre de 2016, un Acuerdo Previo de Valoración de operaciones vinculadas a **D** (entidad del Grupo residente en ... y receptora de servicios prestados por **X**). Los términos de este Acuerdo Previo de Valoración de la Diputación Foral son idénticos a los de la AEAT.

3º.- Por lo que se refiere a los gastos imputados por **XE** a sus filiales (los descritos en el apartado 2.1 del Fundamento de Derecho Quinto del Acuerdo de liquidación anteriormente transcritos), mediante Resolución de 28-02-2017 el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT aprobó (firmado electrónicamente el 03-03-2017) un Acuerdo Previo de Valoración de operaciones vinculadas respecto de los servicios técnicos prestados por **XE** a entidades vinculadas. El Acuerdo tiene efectos para los ejercicios 2015 a 2021.

4º.- Con fecha 11-05-2017 **X SA** suscribió acta con acuerdo (A11-...) relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010/11/12/13 de la que destacamos el contenido siguiente:

<<PRIMERO: SERVICIOS INTRAGRUPPO PRESTADOS POR **X SA (XSA)**.

(...)

Finalizado el acuerdo de valoración, el resultado se plasmó en un documento que consta de 14 páginas y sus correspondientes anexos, que fue firmado electrónicamente, con fecha 7 de marzo de 2016, por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 21.c) del RD 1671/2009, que aprueba el RIS.

Se trata, precisamente, de los extremos controvertidos en las presentes actuaciones, de los que trae su casusa la presente Acta A11.

El mencionado Acuerdo Previo de Valoración, es aplicable a los ejercicios 2015 a 2020.

No obstante, a la vista de que su contenido se ocupa de hechos absolutamente idénticos a los resultantes de las presentes actuaciones, la Inspección considera muy razonable utilizar la metodología empleada en el mismo, para establecer los hechos y el método de valoración, puedan fundar una equilibrada propuesta de regularización en el periodo objeto de comprobación, que abarca los ejercicios inmediatamente precedentes.

(...)

SEGUNDO: SERVICIOS INTRAGRUPO PRESTADOS POR XE SA (XE).

(...)

Finalizado el Acuerdo de valoración, el resultado se plasmó en un documento que consta de 19 páginas y sus correspondientes anexos, que fue firmado electrónicamente con fecha 03 de marzo de 2017 por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 21.c) del RD 1671/2009 que aprueba el RIS.

Se trata, precisamente, de los extremos controvertidos en las presentes actuaciones, de los que trae su causa la presente Acta A11.

El presente Acuerdo tendrá validez durante los periodos impositivos 2016 a 2021 (que se inician el 1 de enero de 2016 y acaban el 31 de diciembre de 2021).

No obstante, a la vista de que su contenido se ocupa de hechos absolutamente idénticos a los resultantes de las presentes actuaciones, la Inspección considera muy razonable utilizar la metodología empleada en el mismo, para establecer los hechos y el método de valoración, que puedan fundar una equilibrada propuesta de regularización en el periodo objeto de comprobación, que abarca los ejercicios inmediatamente precedentes>>

5º.- Con fecha 31-07-2014 le entidad presentó escrito solicitando la suspensión y paralización de la reclamación económico administrativa al amparo del artículo 66.2 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto (aprobado por RD 1760/2007).

Con fecha 02-07-2015 dictó este TEAC la Resolución 3670/13-51-I a tenor de la cual:

<<EI TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación económico administrativa, ACUERDA: Suspender la tramitación de la reclamación 3670/2013 hasta la terminación del conflicto seguido ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco con número de expediente 22/2013>>.

El 17-09-2018 la Junta Arbitral resuelve el conflicto en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009 que nos ocupan acordando, por lo que aquí interesa:

<<4º) Que los Acuerdos unilateralmente adoptados durante la tramitación del procedimiento arbitral por una y otra Administración (APA y Acta con acuerdo que lo aplica retroactivamente a los ejercicios 2010 a 2013), de manera independiente pero con criterios coincidentes de valoración de las operaciones concurrentes en sus respectivas APAs, hacían aconsejable, incluso exigible, que las Asministraciones hubieran decidido poner fin al conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia sin aguardar a que lo hiciera esta Junta Arbitral.

5º) Que teniendo carácter provisional las liquidaciones dictadas y debiendo la AEAT que las giró practicar de oficio las definitivas tan pronto disponga de los datos y elementos necesarios para acordar la definitiva regularización de las operaciones vinculadas objeto de conflicto, siendo en este caso, dado que las dos Administraciones coinciden en los criterios de valoración unilateralmente aplicados en sus respectivos APAs, la terminación por la Junta Arbitral del presente conflicto requiere que la Administración del Estado dicte las

liquidaciones definitivas atemperándolas a los criterios de los APAs para las operaciones en ellos incluídas, coincidentes con las regularizadas en los ejercicios 2006 a 2009>>.

Como consecuencia de lo anterior por providencia de este TEAC de 10-12-2018 se acuerda levantar la suspensión de la tramitación de esta reclamación económico administrativa RG 3670/13.

Cuarto.-

Con fecha 13-02-2019 tiene entrada en este Tribunal escrito del reclamante en la que pone en conocimiento del TEAC la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 04-09-2017 en la que se notifica la resolución del Procedimiento Amistoso con EE.UU, así como el Acta con Acuerdo antes referenciada, más diversos anexos, y solicita:

<<Se sirva admitir este escrito con la documentación que le acompaña, y:

1º. Tenga por reproducida la renuncia a la reclamación en cuanto a la cuestión solventada en el Procedimiento Amistoso, en los términos de nuestro escrito de 7 de septiembre de 2017 (Anexo 4), a los efectos de dar cumplimiento a la solicitud recibida de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid.

2º. En ejecución de (i) la Resolución de la Junta Arbitral de 14 de septiembre de 2018 y (ii) la Resolución de la Dirección General de Tributos de 4 de septiembre de 2017 de finalización del procedimiento amistoso previsto en el art. 26 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos, se acuerde la anulación de la liquidación objeto de la presente reclamación para que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del órgano que resulte competente y tras los trámites procedimentales oportunos, pueda dictar una nueva liquidación tal y como ordenan ambas resoluciones.

3º. Si se estima pertinente la solicitud anterior, no se nos dé trámite de alegaciones en el seno de la presente reclamación económico administrativa y se devuelva el expediente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que pueda desarrollar las actuaciones necesarias para dictar una nueva liquidación>>.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

* Determinar la conformidad o no a Derecho de la liquidación objeto de la presente reclamación económico administrativa.

Tercero.

Por lo que se refiere a los gastos refacturados por **X SA** y **XE SA** a sus filiales hay que comenzar señalando que tiene dicho este Tribunal en su resolución de 20-01-2010 (RG 7913/08):

Es cierto que, en el momento en que el órgano de gestión desestimó la solicitud de rectificación, y tal fue el fundamento de la desestimación, el procedimiento de comprobación que originaba la posible diferencia de valoración, no había finalizado y por tanto, en tanto no se hubiese dictado un acto administrativo en que la valoración de las parcelas fuera rectificadas, no se podría solicitar la rectificación de la autoliquidación. En este sentido, es también cierto, como señala el TEAR de Madrid, en la resolución recurrida, que los actos administrativos de desestimación de las solicitudes de rectificación eran ajustados a derecho.

Ahora bien, también es cierto, como aduce la interesada ante este Tribunal, que no se ajusta al principio de economía procesal ni a las amplias facultades revisoras de los TEA, obligar al contribuyente a iniciar un nuevo procedimiento varios años después, procedimiento en el que se alegaría lo mismo expuesto en la reclamación inicial. Ello naturalmente, siempre que al Tribunal ante el cual se este reclamando le consten los elementos que posibilitan la resolución sobre el fondo del asunto.

A este respecto la Audiencia Nacional se manifiesta claramente en el último sentido apuntado al manifestar, en sentencia de 14 de mayo de 2009 (recurso nº 10/2006), "Como se sigue del artículo 101 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (RPREA) el órgano competente para resolver las reclamaciones económico-administrativas (en nuestro caso, el TEAC) debe decidir, en sus resoluciones, "todas las resoluciones planteadas por los interesados y cuantas el expediente suscite, hayan sido o no promovidas por aquellos". Del precepto citado se infiere, sin esfuerzo hermenéutico alguno, que el órgano puede -y debe- sustentar su decisión en motivos distintos de los convocados por las partes si los datos o circunstancias correspondientes constan en el expediente de reclamación o recurso ...

(...)

Frente a ello no cabe aducir que el enjuiciamiento que se solicita ahora de la Sala debe descansar exclusivamente en las circunstancias que concurrían en el momento en que se dictó el acto de liquidación de los intereses suspensivos. Con tal argumento no solo se desnaturalizaría el precepto contenido en el artículo 101 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo tal como mas arriba ha sido interpretado, sino que limitaría extraordinariamente el ejercicio por los órganos competentes de su potestad revisora en materia económico-administrativa, hasta el punto de obligarles a desconocer los hechos o circunstancias que, vinculados con la pretensión ejercitada, constan en el expediente y resultan esenciales para resolver, conforme a Derecho, la reclamación que ante dichos órganos e deduce."

En el presente caso aun resulta de mas clara aplicación lo expuesto por la Audiencia Nacional, toda vez que la propia reclamante fundamenta en ello su pretensión, solicitando que el Tribunal se pronuncie sobre la procedencia de la solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones, argumentando que ya se había producido, y era firme, el acto administrativo de comprobación de valor así como la liquidación recaída como consecuencia de dicha comprobación en relación con el IS de la entidad H.....SL., ejercicio 1998.

No es óbice para traer a colación la referida Resolución el hecho de que la misma se fundamente, *ratione temporis*, al artículo 101 del Real Decreto 391/1996 toda vez que en similares términos se pronuncia el artículo 234.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria: "Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante"

En el presente caso es el propio reclamante el que pone en conocimiento de este Tribunal la existencia y contenido del Acta con Acuerdo A11-...en la que, como hemos indicado en los antecedentes, el interesado acepta la aplicación retroactiva a los ejercicios 2010/11/12/13 de la metodología seguida en los Acuerdos de Valoración de 07-03-2016 (referido a los ejercicios 2015 a 2020 respecto de los "servicios intragrupo prestados por **X SA**") y 03-03-2017 (referido a los ejercicios 2016 a 2021 respecto de los "servicios intragrupo prestados por **XE**").

Así las cosas, aceptada tanto por el contribuyente como por la Administración la aplicación retroactiva de la metodología aplicable a los referidos servicios, y siendo tales los mismos que los que nos ocupan en la presente resolución, entiende este Tribunal aplicable la misma también a estos últimos, coincidiendo en este punto con el criterio de la Inspección cuando afirma en las páginas 9/10 ("servicios intragrupo prestados por **X SA**") y 20 ("servicios intragrupo prestados por **XE**") de la referida Acta con Acuerdo que "...la Inspección considera muy razonable utilizar la metodología empleada en el mismo (Acuerdo de Valoración), para establecer los hechos y el método de valoración, que pueden fundar una equilibrada propuesta de regularización en el período de comprobación, que abarca los ejercicios (...) precedentes".

Criterio asimismo coincidente con el expuesto en el Acuerdo de 17-09-2018 por el que la Junta Arbitral resuelve el referido Conflicto según lo transcrito en el apartado 5º del Antecedente de Hecho Tercero de la presente Resolución.

Cuarto.

Por lo que se refiere a las "Operaciones de préstamo de **XE a X USA**", tal y como hemos dicho en el apartado 1º del Antecedente de Hecho Tercero de la presente Resolución, la Administración Tributaria de Estados Unidos inició un Procedimiento Amistoso ante la Dirección General de Tributos el cual fue resuelto mediante Acuerdo de 04-09-2017 a tenor del cual:

<<En relación con el procedimiento amistoso instado por **X USA** (en adelante, **XU**) ante la Administración tributaria estadounidense al amparo del artículo 26 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, suscrito en Madrid el 22 de febrero de 1990, las Administraciones española y estadounidense han alcanzado un acuerdo por el cual se respeta la calificación de las aportaciones realizadas por **XE SA a XU** como aportaciones de capital y no de préstamo, no procediendo el pago de intereses por **XU** a la entidad española>>.

Previa notificación por parte de la DGT al interesado de dicho Acuerdo, por escrito de fecha 07-09-2017 remitido por el interesado a la DGT éste solicita:

<<Sea admitido este escrito y la documentación que se acompaña y se tenga por comunicada la conformidad del obligado tributario con el acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso identificado en el expositivo primero y su renuncia a las reclamaciones económico administrativas interpuestas en relación con las cuestiones solucionadas por este procedimiento amistoso>>

Así las cosas, dispone el artículo 16.3 del RD 1794/2008, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, referido al "Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria española" dispone que "Las actuaciones que, en su caso, deba realizar la autoridad española se regirán por lo dispuesto en los artículos 9.º al 15, ambos inclusive, y por el artículo 18 de este reglamento".

Disponiendo el artículo 15.3/4/5 (red. RD 1558/2012) del mismo Real Decreto que:

3. La ejecución del acuerdo por la Administración tributaria española competente se realizará mediante la práctica de una liquidación por cada período impositivo objeto del procedimiento amistoso. Para la práctica de esta liquidación se tendrá en cuenta la normativa vigente en cada período objeto del procedimiento amistoso.

(...)

4. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá dictar un único acto que contendrá las liquidaciones derivadas del procedimiento amistoso a fin de que la cantidad resultante se determine mediante la suma algebraica de dichas liquidaciones.

5. Cuando existiese una liquidación previa practicada por la Administración tributaria española en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, anulación, de dicha liquidación.

Habiendo renunciado el interesado a la reclamación económico administrativa interpuesta en relación con las cuestiones solucionadas por el procedimiento amistoso conforme exige el artículo 14.2 del referido RD ("La aceptación por el obligado tributario se formalizará en un escrito en el que quedará constancia de su conformidad con el contenido del acuerdo y de su renuncia a los recursos pendientes que pudiera tener presentados respecto a las cuestiones solucionadas por este procedimiento") deberá la Administración tributaria obrar según lo dispuesto en la normativa trascrita.

Quinto.

Finalmente, y por lo que se refiere a la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco, dispone el artículo 68 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco:

<<Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo>>

disponiedo el artículo 10 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco:

<<El Secretario de la Junta Arbitral notificará la correspondiente resolución a las distintas Administraciones tributarias en conflicto o, eventualmente, a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como a los afectados por aquélla, debiendo proceder las Administraciones a su ejecución en los términos previstos en la propia resolución>>.

debiendo por tanto la Administración tributaria obrar según lo dispuesto en la normativa trascrita.

Sexto.

Así las cosas, procederá la anulación de la liquidación objeto de la presente reclamación económico administrativa, debiendo ser sustituida por otra ajustada a lo dispuesto por la presente Resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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