

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

Referencia: NFJ081544

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 390/2021, de 18 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6428/2018

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Precios de transferencia. Método del margen neto transaccional.** La Inspección tributaria no está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo, cuando no sea posible realizar el ajuste bilateral por no estar previsto éste en el concreto convenio de doble imposición. Debe tenerse presente el Convenio entre España y Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. La recurrente considera que cuando la política de precios de transferencia acordada por el grupo, consiste en aplicar el método del margen neto, cualquier ajuste al valor de las transacciones intragrupo debe quedar, posteriormente, neutralizado por la necesidad de ajustarse al margen neto, de manera que si la regularización que se lleva a cabo no es íntegra, no se respeta dicho método de valoración. Negar la deducibilidad del gasto por la aportación al plan de pensiones sin ajustar los ingresos correlativos que la sociedad integró en su autoliquidación por aplicación de la política de precios de transferencia, infringe los arts. 10 y 143 del TR Ley IS, por cuanto supone la incorrecta determinación de la base imponible del impuesto y el quebrantamiento de la regla de la correlación de ingresos y gastos. A la vista del discurrir de los hechos, debe tenerse presente el Convenio entre España y Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Es por ello, por lo que la inspección no ha llevado a cabo un ajuste bilateral, puesto que ello no está contemplado en dicho Convenio. No consta, por lo demás, que la parte recurrente haya hecho uso de las posibilidades que ofrece dicho Convenio, en particular, de las normas del procedimiento amistoso contempladas en su art. 27. La política de precios de transferencia del Grupo no afecta a los ajustes extracontables, en particular, al ajuste negativo llevado a cabo en la base imponible del impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009. La clave del presente recurso, en realidad, es el reparto de los costes. La sentencia recurrida se ha decantado por considerar correcto el reparto realizado por la inspección, a la vista de las circunstancias concurrentes y el material probatorio obrante en las actuaciones. No es una valoración arbitraria; es coherente y razonable y, por tanto, habremos de estar a lo que de ella ha resultado. Las liquidaciones recurridas, por tanto, son conformes a derecho, sin que proceda realizar la regularización pretendida por la sociedad española. La respuesta a la cuestión casacional es la siguiente la Inspección tributaria no 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. La Inspección tributaria no está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo empresarial multinacional, cuando no sea posible realizar el ajuste bilateral por no estar previsto éste en el concreto convenio de doble imposición. [Vid., ATS, de 8 de enero de 2019, recurso n.º 6428/2018 (NFJ072259) y SAN, de 22 de febrero de 2018, recurso n.º 314/2016 (NFJ070597), que se confirma].

**PRECEPTOS:**

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

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 16, 19 y 143.

Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), arts. 9 y 27.

RD 1794/2008 (Rgto. procedimientos amistosos en materia de imposición directa).

**PONENTE:**

Don Isaac Merino Jara.

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 390/2021

Fecha de sentencia: 18/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6428/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6428/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 6428/2018, interpuesto por EPSON IBÉRICA S.A.U., representada por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, contra la sentencia de 22 de febrero de 2018 dictada 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.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada 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, tramitado a instancia de EPSON IBÉRICA, S.A.U., contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de febrero de 2016, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas formuladas en impugnación de sendos acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes con fechas 07 de mayo de 2013 y 22 de septiembre de 2014 relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, respectivamente y sus correlativos expedientes sancionadores.

2. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso son los siguientes:

a) Con fecha 07 de mayo 2013, el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 (período de abril 2009 a marzo de 2010), derivado del acta de disconformidad número: NUM000 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad EPSON IBÉRICA S.A.U., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el 08 de mayo de 2013 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 24 de enero de 2012. La disconformidad con el acuerdo de liquidación es parcial, referida únicamente a lo señalado en su apartado 5º.2. "Regularización del ajuste extracontable negativo por aportaciones al plan de pensiones del Sr. Jose Augusto". La entidad EPSON IBÉRICA S.A.U. presentó declaración por el período impositivo, que arrojaba un importe a devolver de 67,76 euros que derivaban del cálculo sobre una base imponible de -1.359.101,07 euros.

Los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa son los siguientes:

Base Imponible: 878.118,76 euros. Líquido a ingresar: 232.633,72 euros. Autoliquidación: -67,76 euros. Cuota del acta: 232.701,48 euros. Interés de demora: 26.394,08 euros. Lo que arrojaba una deuda tributaria de 259.095 euros.

b) Con fecha 22 de septiembre de 2014, el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 (período de abril 2010 a marzo 2011), derivado del acta de disconformidad número: NUM001 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad EPSON IBÉRICA S.A.U., habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 19 de febrero de 2014.

La entidad EPSON IBÉRICA S.A.U. presentó autoliquidación por el período impositivo en la que, por una base imponible de 452.505,90 euros, obtenía una cuota a ingresar de 24.887,82 euros.

Los valores comprobados por la inspección fueron los siguientes:

Base Imponible: 1.811.606,97 euros. Líquido a ingresar: 385.049,61 euros. Autoliquidación: 24.887,82 euros. Cuota del acta: 360.161,79 euros. Interés de demora: 52.393,14 euros. Lo que arrojaba una deuda tributaria de 412.557,93 euros.

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad EPSON IBÉRICA S.A.U., se encontraba clasificada en el epígrafe 617.8 "COMERCIO MAYOR DE MÁQUINAS Y MATERIAL DE OFICINA" del IAE.

c) Apreciada, respecto de ambos ejercicios, la comisión de infracciones tributarias de los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, se acordó iniciar sendos procedimientos sancionadores, notificándose al obligado tributario acuerdos de imposición de sanción, de fechas 2 de diciembre de 2013 y 26 de marzo de 2015.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron los siguientes:

El Grupo SEIKO EPSON CORPORATION (en adelante, SEK) es un grupo multinacional de origen japonés dedicado, entre otros, a los productos informáticos, que está presente en España y Portugal, entre otros países, colgando su representación en Europa de la matriz holandesa EPSON EUROPE BV (EEBV).

- El principal accionista y administrador único de EPSON IBÉRICA S.A.U. (EIB) fue inicialmente D. Jose Augusto, si bien tras una ampliación de capital realizada el 24 de abril de 1986, EPSON IBÉRICA SAU se convirtió en la filial del Grupo EPSON en España pasando el Sr. Jose Augusto a formar parte de su Consejo de Administración. El Sr. Jose Augusto llegó a ostentar cargos tanto en EPSON IBERICA como en la matriz holandesa EPSON EUROPA hasta que causó baja el 31 de agosto de 2007.

- Como parte de sus emolumentos, EPSON IBERICA fue haciéndole aportaciones a un plan de pensiones desde 1999, y que totalizaron 2.842.047,55 euros, importe éste que comprende una aportación extraordinaria de 2.200.000,00 euros, que se acordó por su Consejo de Administración el 22 de septiembre de 2004 y que se hizo efectiva a la compañía de seguros gestora del plan de jubilación, el 25 de mayo de 2005 y otra de 132.074,67 euros efectuada el 31 de julio de 2007 y cuyo importe se repercutió a la matriz holandesa.

- Los gastos contabilizados por EPSON IBERICA 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 anotando extracontablemente y que, consiguiente, no fueron deducidos fiscalmente.

- En particular, el gasto contable computado en el ejercicio fiscal de 2004 (iniciado el 1 de abril de 2004 y cerrado el 31 de marzo de 2005) por el importe del compromiso asumido (2,2 millones de euros) no se dedujo en dicho ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 13.3 "Provisión para riesgo y gastos", del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuyo texto en vigor en relación a la liquidación del ejercicio fiscal 2004 es del siguiente tenor:

"Serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe en la parte correspondiente, salvo las realizadas de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.d) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sean imputables fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.
- b) (sic) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras
- c) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones".

- Consecuentemente, las contribuciones realizadas al plan de jubilación no cumplen con las condiciones para ser consideradas deducibles en dicho ejercicio 2004. Esas aportaciones fueron contabilizadas como gasto contable en 2005, pero al no ser deducibles fiscalmente, se efectuó un ajuste positivo en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio. No obstante, cuando el beneficiario de dichas contribuciones percibe los importes provenientes del plan de jubilación se produce la deducibilidad en sede de EPSON IBERICA de las correspondientes contribuciones efectuadas.

- En el ejercicio 2009, el Sr. Jose Augusto ejerció su derecho a recibir las prestaciones previstas en dicho plan de pensiones y, por ello, la entidad practicó en su declaración de ese ejercicio un ajuste negativo de 2.709.972,89 euros, ajuste que, a juicio de la Inspección, debió ascender sólo a 473.477,59 euros, al no ser deducibles la totalidad de las aportaciones practicadas al citado plan de pensiones.

- La inspección admitió la deducibilidad de todo lo aportado hasta el 1 de enero de 2002, que ascendió a 210.303,14 euros, y del 10 por 100 de lo aportado a partir de esa fecha que es 263.174,45 euros (10 % de 2.631.744,41 euros). El 90 por 100 restante de lo aportado a partir de 1 de enero de 2002 se entiende que correspondía a EPSON EUROPA.

- 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 reside en los Países Bajos, y el artículo 9 del Convenio de doble imposición de España con dicho país, no prevé el ajuste bilateral.

- En su declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010, EPSON IBERICA compensó íntegramente, por un importe de 1.359.101,07 euros, la base imponible negativa que había declarado tener, procedente del ejercicio anterior (2009), pero que ya no tendría tras la actuación inspectora realizada.

d) Disconforme el interesado con los citados acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al ejercicio 2009, interpuso contra ellos ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, las reclamaciones económico-administrativas nº 3232/13 y 26/14.

e) Del mismo modo, disconforme el interesado con los citados acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al ejercicio 2010, interpuso contra ellos ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, las reclamaciones económico-administrativas nº 6070/14 y 4070/15.

f) Las anteriores reclamaciones fueron resueltas de forma acumulada por el Tribunal Económico Administrativo Central, el 4 de febrero de 2016, desestimándolas.

g) Contra la anterior resolución, la representación procesal de EPSON, interpuso recurso contencioso administrativo que fue tramitado bajo el número de autos 314/2016 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional dictándose sentencia desestimatoria del mismo, el 22 de febrero de 2018.

La ahora recurrente presentó escrito solicitando complemento de la anterior sentencia, dictando la Sala auto, de 14 de mayo de 2018, por el que declaró no haber lugar al complemento de la sentencia.

### **Segundo. Preparación y admisión del recurso.**

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.

En tal escrito identificó como infringidas las siguientes normas:

a) 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.

b) 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"]

c) Los artículos 9.3 y 31.1 CE y los artículos 10.9 y 1.901 del Código Civil.

d) 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, relativas 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.

e) 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.

f) 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.

g) 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).

2. 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, y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 8 de enero de 2019, en el que, considerando que concurre las circunstancias de interés casacional objetivo previstas en el artículo 88.2.b) y c) LJCA, señala que la cuestión que presenta ese interés consiste en lo siguiente:

"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".

#### **Tercero.** *Interposición del recurso de casación.*

El representante procesal de EPSON IBÉRICA, S.A.U. interpuso recurso de casación por escrito de 27 de febrero de 2020.

Solicita en su escrito de esta Sala, que dicte: "sentencia por la que acuerde anular, y dejar sin efecto alguno, la citada Sentencia así como Resolución del TEAC, de fecha 4 de febrero de 2016, recaída de forma acumulada en las reclamaciones económico-administrativas nº 3232/2013 y 0026/2014 interpuestas por mi representada respectivamente contra los Acuerdos de liquidación y sancionador correspondientes al IS del ejercicio 2009; y en las reclamaciones económico-administrativas nº NUM002 y NUM003 interpuestas por esta parte contra los Acuerdos de liquidación y sancionador correspondientes al IS de 2010, declarando asimismo la nulidad de los citados Acuerdos por no ser ajustados a derecho".

#### **Cuarto.** *Oposición al recurso de casación por la Administración.*

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso de casación con fecha 14 de mayo de 2019. En el mismo, sobre la pretensión deducida de contrario, expone: "en relación con la cuestión doctrinal suscitada postulamos la siguiente interpretación:

Corresponde al obligado tributario acreditar, en su caso, que 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), obliga a la Administración a proceder a la regularización íntegra de la situación del obligado tributario que evite el enriquecimiento injusto de la Administración a la hora de regularizar operaciones que afectan a sociedades del mismo grupo multinacional, cuando no sea posible realizar el pertinente ajuste bilateral, y sin perjuicio de los efectos obstativos que puedan derivarse de la prescripción del derecho de obligado tributario a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas".

#### **Quinto.** *Deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 17 de noviembre de 2020, día en el que comenzó el acto, siguiéndose en sucesivas sesiones con el resultado que a continuación se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.*

La 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. Esa cuestión con interés casacional era: "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".

Por su parte, la cuestión casacional en el presente recurso 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".

**Segundo.** *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

EPSON IBÉRICA formula cuatro alegaciones en su escrito de interposición, fechado el 27 de febrero de 2020: (i) incongruencia omisiva y falta de motivación de la sentencia; (ii) infracción de los artículos 10, 16, 19 y 143 del TRLIS; (iii) infracción de los principios de seguridad jurídica y capacidad económica y la prohibición de enriquecimiento injusto; y (iv) infracción de los principios de tipicidad y la culpabilidad de las sanciones .

En relación con el primer grupo de alegaciones, la recurrente sostiene que la sentencia impugnada adolece de un defecto de incongruencia omisiva, al no existir la necesaria correlación entre el fallo y el principal motivo en el que sustentó la pretensión de anulación del acto impugnado, esto es, la necesidad de analizar el impacto que la política de precios de transferencia del Grupo tiene en la determinación del resultado contable y de la base imponible de EPSON IBERICA. Señala que con anterioridad a la interposición del presente recurso de casación instó el incidente de complemento de la sentencia, si bien la citada solicitud fue desestimada por el tribunal de instancia, quedando, consecuentemente, imperejuzgado el argumento principal aducido en su escrito de demanda. Asimismo, mantiene que existe un claro defecto de motivación, dado que la sentencia recurrida se limita a indicar que los precios de transferencia no resultan relevantes para la resolución de la cuestión, sin indicar motivo alguno que sustente dicha afirmación.

Mantiene, en suma, que la sentencia recurrida contraviene la amplia jurisprudencia de esta Sala aplicable al supuesto de autos, manifestada, entre otras, en nuestras sentencias de 16 de septiembre de 2011, rec. cas. 116/2011, de 15 de diciembre de 2011, rec. cas. 1695/2008, y de 3 de diciembre de 2014, rec. cas. 3448/2013

En relación con el segundo grupo de alegaciones, el relativo a la vulneración de los artículos 10, 16, 19 y 143 del TRLIS, apunta que cuando la política de precios de transferencia acordada por el Grupo, consiste en aplicar el método del margen neto, cualquier ajuste al valor de las transacciones intragrupo debe quedar, posteriormente, neutralizado por la necesidad de ajustarse al margen neto, de manera que si la regularización que se lleva a cabo no es íntegra, no se respeta dicho método de valoración.

Negar la deducibilidad del gasto por la aportación al plan de pensiones del Sr. Jose Augusto sin ajustar los ingresos correlativos que EPSON IBERICA integró en su autoliquidación por aplicación de la política de precios de transferencia, infringe los artículos 10 y 143 del TRLIS, por cuanto supone la incorrecta determinación de la base imponible del impuesto y el quebrantamiento de la regla de la correlación de ingresos y gastos prevista en el artículo 19 del TRLIS. En apoyo de sus pretensiones cita nuestra sentencia de 7 de julio de 2010, rec. cas. 2974/2005.

Con respecto al tercer grupo de alegaciones, asegura, en primer lugar, que la sentencia recurrida infringe el principio de seguridad jurídica configurado en el artículo 9.3 de la CE, puesto que no ha permitido a EPSON IBERICA conocer el marco jurídico en el que se producen los hechos con relevancia tributaria, ni tampoco las consecuencias legales y económicas que de los mismos se derivan. Argumenta, además, que la regularización parcial de la situación jurídica comprobada en la vía administrativa, contraviene el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31 de la CE puesto que la supuesta renta que se somete a imposición, no se corresponde ni con la verdadera renta gravable obtenida por la entidad, ni tampoco con una renta potencial. La capacidad económica obtenida por EPSON IBERICA se cuantifica y pone de manifiesto tras aplicar, a los ingresos netos, los ratios que se corresponden con la rentabilidad que obtendrían entidades independientes que realicen funciones, vendan activos y asuman riesgos similares a los de EPSON EUROPE y EPSON IBERICA. Por tanto, regularizar la situación tributaria negando la deducibilidad de un gasto, pero sin regularizar el menor ingreso que hubiera resultado de la aplicación de la política de precios de transferencia, supone una vulneración del principio de capacidad económica, dado que se grava una renta que no ha sido obtenida por EPSON IBERICA, a la vez que se genera una doble imposición y se vulnera la prohibición del enriquecimiento injusto, previsto en los artículos 10.9 y 1.901 del CC. En apoyo de su tesis invoca nuestras sentencias relativas a la regularización íntegra, de 25 de junio de 2013, recurso para unificación de doctrina 282/2010, de 2 de octubre de 2014, rec. cas. 2178/2012, de 23 de octubre de 2014, rec. cas. 2945/2021, de 6 de noviembre de 2014, rec. 3110/2012 y de 25 de octubre de 2015, rec. cas. 3857/2013.

Por último, en relación con las sanciones, sostiene que se infringe el principio de tipicidad, puesto que los tipos descritos en los artículos 191.1 y 191.5 de la LGT no se corresponden, en modo alguno, con la conducta realizada por EPSON IBERICA toda vez que, ni dejó de ingresar importe alguno obteniendo simultánea e indebidamente una devolución, ni acreditó improcedentemente una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros, ni acreditó improcedentemente una partida a deducir en la cuota de declaraciones futuras propias, ni tampoco declaró incorrectamente renta neta alguna. Igualmente, asevera que la confirmación del acuerdo de imposición de la sanción infringe el principio de culpabilidad puesto que la sentencia recurrida se limita a confirmar de un modo absolutamente automático las sanciones impuestas por la Inspección de los Tributos sin analizar la adecuación entre el hecho realizado por la entidad y el tipo descrito en la norma en virtud del cual se le sanciona; y además, no analiza la concurrencia de culpabilidad, ni la posibilidad de exoneración de la responsabilidad por encontrarse su actuación, en todo caso, amparada en una interpretación razonable de la norma. Cita, en su apoyo,

nuestras sentencias de 16 de julio de 2002, rec. 5031/1997, de 2 de noviembre de 2017, rec. cas. 3256/2016 y de 10 de diciembre de 2012, rec. 4320/2011.

La réplica del Abogado del Estado se articula siguiendo el mismo orden expositivo de la recurrente y, así, en relación con el primer grupo de alegaciones, tras rechazar que la sentencia adolezca de incongruencia y de falta de motivación, mantiene que, incluso si se consideran acreditados los hechos a que se refieren los documentos aportados con la demanda, no deberíamos pronunciarnos sobre esta cuestión, puesto que siendo cierto que para efectuar el pronunciamiento, el Tribunal Supremo puede integrar los hechos necesarios que hubieran sido omitidos por la sentencia recurrida, el art. 93.3 LJCA plantea dos problemas: (i) que esos hechos a integrar por el Tribunal Supremo deberían especificarse por el propio recurrente o al menos debería haber justificado la necesidad de su incorporación, (ii) y que los hechos que se integran estén suficientemente justificados según las actuaciones.

Asegura que cabría admitir que existe prueba sobre la política de precios de transferencia y sobre los ajustes practicados en el Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2004 y 2009, pero lo que no puede admitirse y no está acreditado, es que la Inspección examinara esa política de precios de transferencia y la considerara correcta, como sostiene la recurrente.

Insiste en que la falta de prueba sobre la aceptación de la política de precios de transferencia, determina que no pueda imponerse a la Administración tributaria que tome en consideración cuáles serían los efectos de esa política sobre la regularización propuesta, cuando ni siquiera se alegó esa circunstancia; de hecho, advierte, resulta llamativo que, en el acuerdo de liquidación, el actuario destaca que no se han efectuado alegaciones por la entidad y haga un esfuerzo para imaginar cuáles podrían ser esas alegaciones.

En relación con la infracción de los artículos 10, 16, 19 y 143 TRLIS denunciada por la recurrente, el Abogado del Estado responde que en el ejercicio 2004, ejercicio prescrito cuando se inician las actuaciones inspectoras del ejercicio 2009, la entidad asumió indebidamente el coste de la pensión, debiendo practicar un ajuste fiscal positivo, puesto que las cantidades contabilizadas como gasto no eran deducibles.

Sostiene que en el ejercicio 2009, EPSON IBERICA pretende deducir aquellas cantidades indebidamente soportadas en beneficio de otra empresa del grupo, pero esa deducción es improcedente, pues no responde al criterio de reparto.

Advierte que esa situación no ha sido generada por la Inspección, sino que trae causa de los acuerdos de distribución de costes establecidos por la matriz.

Asegura que el método del margen neto de ventas determina el resultado como diferencia entre ingresos y gastos antes del Impuesto sobre Sociedades. Ese método sin embargo no elimina la necesidad de efectuar los ajustes necesarios para adecuar el resultado contable (que viene determinado por la política de precios de transferencia) con la base imponible del impuesto.

Señala que se genera así una situación en la que la entidad ha soportado una carga fiscal indebida que no puede corregirse por la Inspección por dos razones: la primera, se hace explícita en el acuerdo de liquidación y es que la otra entidad afectada por el ajuste, es una sociedad no residente, lo que impide que pueda procederse a un "ajuste bilateral"; la segunda deriva del hecho de que, por prescripción, ya no es posible rectificar la autoliquidación del ejercicio 2004.

Apunta que la política de precios de transferencia no afecta a los ajustes, ya que de lo que se trata es de determinar correctamente la base imponible en aquellos aspectos que escapan a la fijación de los precios de transferencia.

Mantiene que, si en 2004 la entidad hubiera asumido el coste del 10 % atribuido por la Inspección y en 2009 lo hubiera deducido, la regularización no se habría producido, pero no porque la entidad siga una determinada política de precios de transferencia, sino porque habría asumido el coste en la proporción adecuada según la Inspección.

Concluye señalando que cabría decir que son las decisiones tomadas en el seno del grupo las que han determinado que el coste fiscal de la operación se asuma por la filial española, sin que el tesoro español tenga que soportarlo en una proporción mayor al 10 %.

Por lo que se refiere al tercer bloque de alegaciones, esto es, el relativo a la vulneración de los principios de seguridad jurídica y capacidad económica y la prohibición de enriquecimiento injusto, la Abogacía del Estado, además de dar por reproducido lo manifestado anteriormente, asegura que hay que rechazar que la situación creada por la liquidación podría haber sido compensada por un ajuste bilateral, puesto que ello no es posible dada que la otra entidad afectada es una sociedad no residente.

Por último, en relación con la tipicidad y la culpabilidad de las sanciones, sostiene el Abogado del Estado que las infracciones no guardan relación con la cuestión que, según el auto de admisión, tiene interés casacional, pero, en todo caso, considera que la conducta de la recurrente es típica y culpable.

### **Tercero.** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

En el fundamento de derecho primero hemos dicho que el auto de admisión del presente recurso de casación entiende que en éste se 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 estas alturas, en dicho recurso ya ha recaído sentencia, que lleva el número 1574/2019, que está fechada el 13 de noviembre, y que ha fijado el criterio interpretativo siguiente: "a la pregunta formulada por la Sección Primera, 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, ha de responderse afirmativamente, ha de efectuar una regulación completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto".

No compartimos la tesis de la sección de admisión de la semejanza entre las cuestiones, siquiera sea porque entre ellas existe un elemento diferenciador relevante, cual es que, mientras en uno de ellos las empresas vinculantes son residentes en España, en el otro, una de las empresas no reside en España, reside en Países Bajos. Y siendo así, debe tenerse presente el Convenio entre España y Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

El modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE dedicado su artículo 9 a las "empresas asociadas", (MC OCDE) disponiendo en su apartado 1 que: "Cuando:

a) Una Empresa de un Estado contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una Empresa del otro Estado contratante, o

b) Unas mismas personas participen, directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una Empresa de un Estado contratante y de una Empresa del otro Estado contratante, y en uno y otro caso, las dos Empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas, que difieran de las que se acordarían por empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidad por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir esas condiciones y, que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrían incluirse en los beneficio de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia".

En lo que ahora importa, en este apartado se consagra el denominado ajuste primario.

En esa línea, se sitúa el artículo 9 Convenio entre España y Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, puesto que establece "Cuando:

a) Una Empresa de un Estado participe, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una Empresa del otro Estado, o

b) Unas mismas personas participen, directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una Empresa de un Estado y de una Empresa del otro Estado, y

En uno y otro caso, las dos Empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas, que difieran de las que se acordarían por Empresas independientes, los beneficios que una de las Empresas habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden incluirse en los beneficios de esta Empresa y ser sometidos a imposición en consecuencia".

El artículo 9 del MC OCDE contiene un apartado 2, cuyo tenor es:

"Cuando un Estado contratante incluya en los beneficio de una empresa de este Estado, los que hayan sido gravados por otro Estado de una empresa de ese segundo Estado, y estos beneficios son los que habrán sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar, si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario".

En este apartado, pues, se consagra el ajuste bilateral o correlativo.

El citado artículo 9 del CDI entre España y Países Bajos no contempla dicho ajuste.

Como decíamos antes, a la vista del discurrir de los hechos, debe tenerse presente el Convenio entre España y Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Es por ello, por lo que la inspección no ha llevado a cabo un ajuste bilateral, puesto que ello no está contemplado en dicho Convenio. No consta, por lo demás, que la parte recurrente haya hecho uso de las posibilidades que ofrece

dicho Convenio, en particular, de las normas del procedimiento amistoso contempladas en su artículo 27 cuyo tenor es el siguiente.

"1. Cuando un residente de un Estado considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar para él un gravamen que no esté conforme con el presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por la legislación nacional de los Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado del que es residente.

2. Esta autoridad Competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado, a fin de evitar la imposición que no se ajuste a este Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados harán lo posible por resolver, mediante acuerdo amistoso, las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o la aplicación del presente Convenio. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el mismo.

4. Las autoridades competentes de los Estados podrán comunicarse directamente entre sí a fin de lograr los acuerdos a que se refieren los números anteriores".

Tampoco consta que se haya utilizado el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

La sentencia de la AN, ni es incongruente, por omisión, ni carece de motivación. En su fundamento de derecho tercero declara que "comparte y hace suyo el minucioso razonamiento del TEAC, [que es transcrito en las páginas 9 a 20 de dicha sentencia], partiendo de un hecho fundamental, que si el contrato de 25 de junio de 2004, firmado entre el Sr. Jose Augusto, por el que se nombraba a este como Riji de Epson, Chairman de Epson Europe BV y Presidente de Epson Ibérica, S.A.U. y de Epson Portugal Informática, S.A., establecía un reparto en orden a satisfacer el bonus a dicho Sr. de un 90% y 10 % a satisfacer, respectivamente, por Epson Europe BV y por Epson Ibérica SAU., coincidente con el tiempo del trabajo empleado por el citado Sr. a cada una de las empresas, lo lógico es que esa misma proporción se mantenga respecto de los otros 2,2 millones de euros, como consecuencia del "Your Retirement Package" y no como pretende la actora que dicha cantidad hubiera de ser satisfecha íntegramente por la hoy recurrente.

El hecho de que el Sr. Jose Augusto, hubiera dedicado toda su vida a la hoy recurrente, antes de llamarse Epson Ibérica, SAU y ser absorbida por el grupo multinacional Epson, se denominaba Tradetech, no resulta obstáculo a la inclusión obtenida, partiendo no solo como dice la Inspección, "que lo trabajado hasta 1986 ya lo habría cobrado", sino que no resulta congruente con lo acaecido a partir del año 2002, fecha en la que el Sr. Jose Augusto fue nombrado Presidente de Epson Europe. BV, situación o causa de la que derivó el contrato de 29 de junio de 2004, al que antes hemos hecho referencia.

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".

Esas razones, añadidas a las contenidas en el fundamento de derecho cuatro, son suficientemente reveladoras.

Verdaderamente, como asegura el Abogado del Estado, la política de precios de transferencia del Grupo Epson no afecta a los ajustes extracontables, en particular, al ajuste negativo llevado a cabo en la base imponible del impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

La clave del presente recurso, en realidad, es el reparto de los costes entre EPSON EUROPA y EPSON IBERICA. La sentencia recurrida se ha decantado por considerar correcto el reparto realizado por la inspección, a la vista de las circunstancias concurrentes y el material probatorio obrante en las actuaciones. No es una valoración arbitraria; es coherente y razonable y, por tanto, habremos de estar a lo que de ella ha resultado. Las liquidaciones recurridas, por tanto, son conformes a derecho, sin que proceda realizar la regularización pretendida por EPSON IBERICA.

Por último, nada procede decir en relación con las sanciones, puesto que esa cuestión no está comprendida en el auto de admisión.

A la vista de ello, en circunstancias como las descritas, la respuesta a la cuestión casacional es la siguiente "la Inspección tributaria no 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.

**Cuarto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

Por todo ello solicita que anulemos la sentencia recurrida y todos los actos administrativos de los que trae causa.

Por su parte, el Abogado del Estado, frente a la pretensión de la recurrente, responde diciendo que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

En función de lo expuesto, declaramos no haber lugar al recurso.

**Quinto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

**EN NOMBRE DEL REY**

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º- Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- No haber lugar el recurso de casación núm. 6428/2018, interpuesto por EPSON IBÉRICA S.A.U., representada por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, contra la sentencia de 22 de febrero de 2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 314/2016 interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de febrero de 2016, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas formuladas en impugnación de sendos acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes con fechas 07 de mayo de 2013 y 22 de septiembre de 2014 relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, respectivamente y sus correlativos expedientes sancionadores y, consecuentemente, se declaran conformes a derecho las resoluciones y actos recurridos.

3º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés votó en sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de las Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernandez

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.