

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085979

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 2 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 261/2019

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. Tasación pericial contradictoria. Tramitación. No resulta controvertido en el presente recurso que no se informó al contribuyente del derecho a promover la tasación pericial contradictoria contra la liquidación practicada como consecuencia de la corrección valorativa. La controversia suscitada a este respecto se contrae a la valoración del contenido y alcance del informe emitido por el Equipo de Valoraciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (en adelante, informe ONFI), según su propio título, en relación con la valoración de las marcas vendidas por la recurrente a otra sociedad y los posteriores cánones de cesión de uso cobrados. A juicio de la parte recurrente, estamos en presencia de un auténtico dictamen de peritos de la Administración. La Administración demandada, en línea con lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, niega tal supuesto, es decir, niega que en el presente caso se haya utilizado para acordar la corrección valorativa ninguno de los medios de comprobación previstos en la Ley. Pues bien, el primer extremo que debe subrayarse es que el informe en cuestión lo emite precisamente el Equipo de Valoraciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional y lo firma la Jefa del referido equipo. Para analizar el valor de mercado, el informe recurre a un estudio de comparables de mercado de contratos de cesión de uso de marca en el sector de bebidas y alimentación-subsector de lácteos, que constituye el denominado Anexo CUP adjunto a aquel. La Sala concluye que la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, a través de su Equipo de Valoraciones, ha realizado un auténtico dictamen de peritos, a cuyo efecto se ha servido de los parámetros valorativos que tuvo por conveniente (en el caso, los resultantes del estudio de comparables que conforman el Anexo CUP) para obtener unas conclusiones que han determinado la corrección valorativa reflejada en la liquidación de que dimana el presente recurso. No se advierte diferencia sustancial alguna entre el contenido y alcance de dicho informe ONFI y los que hubieran resultado de encargar a otro tipo de perito la comprobación del valor declarado por el contribuyente. Por tanto, a diferencia de lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, la Sala concluye que en el presente caso estamos en presencia de un auténtico dictamen de peritos de la Administración. Por tanto, al contribuyente le asistía el derecho a instar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación practicada como consecuencia de la corrección valorativa, lo que justifica la retroacción de actuaciones acordada por la Audiencia al objeto de que se ofrezca esta posibilidad al contribuyente.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 239.

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

PONENTE:*Don Rafael Villafañez Gallego.*

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

RESUMEN

IMPUESTOS ESTATALES:SOCIEDADES

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000261 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04615/2019

Demandante: GRUPO LACTALIS IBERIA, S.A.

Procurador: GLORIA ROBLEDO MACHUCA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a dos de marzo de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 261/2019, se tramita a instancia de Grupo Lactalis Iberia, S.A., representada por la Procuradora D.ª Gloria Robledo Machuca y asistida por el Letrado D. Ángel Ramón Pérez Pérez, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 728/2017), relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 y cuantía de 6.049.345,43 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Con fecha 11 de abril de 2019 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 728/2017).

Segundo.

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 26 de julio de 2019.

Tercero.

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 5 de noviembre de 2019.

Cuarto.

- Tras verificar las partes el trámite de conclusiones se procedió a señalar para votación y fallo el día 23 de febrero de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

Primero.

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 728/2017), desestimatoria de la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de liquidación dictado el 11 de enero de 2017 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativo al Impuesto sobre Sociedades (Régimen de declaración consolidada) del ejercicio 2012.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes:

- (i) Documentación de la regularización de operaciones vinculadas en acta separada.
- (ii) Falta de notificación del derecho a la tasación pericial contradictoria.
- (iii) Deducibilidad de las cuotas de IVA correspondientes a las entregas al Banco de Alimentos.
- (iv) Improcedencia del ajuste de valoración realizado por el órgano inspector en relación con los cánones satisfechos por la recurrente a las entidades BSA International y SPA Egidio Galbani, así como por la entidad dependiente del grupo fiscal, Puleva Food, a la entidad Ekabe International S.C.A., por la licencia de determinadas marcas para su explotación en el mercado.
- (v) Deterioro de terrenos en la adquisición de Industrias Lácteas Peñafiel por aplicación del principio de íntegra regularización.
- (vi) Deducibilidad del pago realizado por la recurrente en concepto de responsable civil subsidiaria en procesos penales.
- (vii) Deduciones para incentivar determinados acontecimientos de excepcional interés público.
- (viii) Deduciones individuales de Puleva Food pendientes de aplicación al incorporarse, en el ejercicio 2011, al Grupo 31/00.
- (ix) Incorrecto cálculo de las deducciones derivadas de la participación en acontecimientos de excepcional interés público.
- (x) Dedución de intereses de demora liquidados en acta de inspección.
- (xi) Fecha final de devengo de intereses de demora por extralimitación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Antecedentes de interés

Segundo.

- Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. El 11 de abril de 2014 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter general respecto del Grupo Fiscal 31/00, entre otros, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 a 2012. El presente recurso dimana de la regularización correspondiente al ejercicio 2012.

2. La comunicación de inicio se dirigió a la entidad Grupo Lactalis Iberia, S.A., como sociedad dominante del Grupo de consolidación fiscal 31/00.

3. A los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el art. 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debe atenderse a las siguientes circunstancias a criterio de la Inspección:

a) Por Acuerdo de 21 de enero de 2015, notificado al contribuyente el mismo día, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se amplió a veinticuatro meses.

b) Se han producido 103 días de dilaciones imputables al contribuyente por solicitudes de aplazamiento formuladas por él y 579 días por retrasos en la aportación de documentación de los cuales solo se computan 434 días debido a solapamientos por lo que del total del tiempo transcurrido no deben computarse 537 días.

4. Grupo Lactalis Iberia, S.A. es la sociedad dominante del Grupo fiscal 31/00 que, en el ejercicio 2012, estaba integrado por las sociedades dependientes que se enumeran en las páginas 1 y 2 del Acuerdo de liquidación.

5. El 19 de julio de 2016 se formalizó acta de disconformidad nº 72706962 por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio, En la misma fecha se formalizó acta de conformidad nº 80323622 en que se regularizaron los ajustes a los que el contribuyente prestó conformidad para el mismo concepto tributario y ejercicio.

6. El 13 de diciembre de 2016 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta en el cual se indica que el importe de la deducción por doble imposición procedente del ejercicio 2010 que procede aplicar en el ejercicio 2012 asciende a 554.664,72 euros. Este acuerdo se notificó al contribuyente el 13 de diciembre de 2016. El 28 de diciembre de 2016 el contribuyente presentó alegaciones.

7. El 11 de enero de 2017 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 resultando una deuda a ingresar de 6.764.921,85 euros (cuota: 6.049.345,43 euros; intereses de demora: 715.576,42 euros). La liquidación fue notificada el 11 de enero de 2017. En ella se regularizaron, entre otros, los siguientes extremos:

1.- Modificaciones a la base imponible de la sociedad dominante Grupo Lactalis Iberia, S.A.:

a) Valoración de los cánones satisfechos a entidades vinculadas por licencia de uso de marcas.

b) Fondo de comercio registrado en 2008, resultante de la nueva valoración de los terrenos adquiridos dentro de la rama de actividad en 2006. No deducibilidad de la amortización del fondo de comercio; se incrementa la base imponible en 26.632,33 euros.

2.- Modificación a la base imponible de la sociedad dependiente Puleva Food, S.L.:

a) Valoración de los cánones satisfechos a entidades vinculadas por licencia de uso de marcas.

b) No se admite la deducibilidad del importe satisfecho como responsabilidad civil subsidiaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1.c) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

3.- Modificación a la base imponible de la sociedad dependiente Lactalis Forlasa, S.L.:

a) Fondo de comercio procedente de la absorción de Queserías Ibéricas, S.A. y su participada Lácteas San Servando, S.A. efectuada en 1998: no se admite su amortización.

4.- Deducción de doble imposición de dividendos.

5.- Deducción por acontecimientos de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

8. Disconforme con el Acuerdo de liquidación el contribuyente interpuso contra el mismo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimado por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Sobre la documentación de la regularización de operaciones vinculadas en acta separada

Tercero.

- Sostiene la recurrente, en síntesis, que se ha infringido en el presente caso la formalidad exigida en el art. 21.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Real Decreto 1777/2004), relativa a la documentación en acta separada de la regularización atinente a las operaciones vinculadas. Añade que ello ha determinado en el presente caso la existencia de indefensión, dado que no ha tenido oportunidad de alegar al respecto antes de que se dictara el acto administrativo de liquidación. Y concluye solicitando la retroacción de actuaciones al objeto de que se formulen dos actas de inspección independientes, una por el ajuste de 4.959.993 euros en la base imponible debido a la comprobación y ajuste a valor normal de mercado de los royalties pagados durante el ejercicio 2012 a las entidades no residentes en España, BSA International y SPA Egidio Galbani; y otra por el resto de ajustes efectuados por la Inspección (pp. 6 y siguientes de la demanda).

A juicio de la Administración demandada no cabe acoger el motivo de impugnación que estamos examinando toda vez que la exigencia reglamentaria en cuestión carece de relevancia cuando, como sucede en el presente caso, el procedimiento se dirige a un grupo fiscal, se entiende con la matriz, y las entidades vinculadas forman parte del grupo, pues la actuación y, en su caso, el recurso ya abarcan a todo el grupo y, por tanto, también

a las entidades que la integran. Además, la exigencia reglamentaria no resulta de aplicación cuando las entidades vinculadas no residen en territorio español (art. 21.5 del Real Decreto 1777/2004). Pero además, añade, no se ha producido indefensión alguna pues la recurrente ha podido efectuar alegaciones al acta, con independencia de que se extendiese una o dos, y el art. 21 del Real Decreto 1777/2004 solo permite a la entidad vinculada la interposición de recurso, subsanándose con ocasión de este trámite la hipotética indefensión sufrida ((pp. 3 y siguientes del escrito de contestación).

Sobre esta misma cuestión litigiosa ya ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sala y Sección en anteriores pronunciamientos.

Así, a título de ejemplo, nos remitiremos a la sentencia de 16 de marzo de 2021 (ROJ: SAN 1564/2021), de la que vamos a destacar, en lo que aquí interesa, el siguiente razonamiento:

"Es evidente que la corrección valorativa no se ha documentado en un acta distinta, pero, como correctamente señala la Resolución impugnada, ello no implica una omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido. Ciertamente la propuesta de liquidación se ha plasmado incorrectamente, pero esta irregularidad, no puede entenderse de tal intensidad que pueda considerarse que la Administración ha actuado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, porque el procedimiento inspector siguió los trámites establecidos, si bien la propuesta de liquidación no se documento de forma separada en relación a la corrección valorativa. Ello, en ningún caso ha producido indefensión, ni ha supuesto alteración en el resultado de la regularización. Por lo tanto, aún admitiendo una irregularidad formal en el procedimiento, esta no reviste carácter invalidante y menos aún constituye causa de nulidad".

Exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 CE), imponen reiterar el criterio interpretativo expresado.

El motivo se desestima.

Sobre la falta de notificación del derecho a la tasación pericial contradictoria

Cuarto.

- Según la entidad recurrente, en el pie de recursos de la notificación del acuerdo recurrido solo se preveía la posibilidad de interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, sin ofrecer la tasación pericial contradictoria como medio de impugnación alternativo (arts. 57.2 y 135.1 de la LGT), lo que en su opinión obliga a reponer actuaciones (art. 239.3 de la LGT). Frente a lo razonado por la resolución impugnada para descartar la viabilidad de esta alegación la recurrente aduce, por una parte, que no existe comprobación de valores posible al margen del art. 57.1 de la LGT, es decir, que no puede llevarse a cabo una comprobación de valores por medios distintos de los previstos en el art. 57.1 de la LGT. Y, por otra, que el informe de valoración de la ONFI solicitado por la Inspección para determinar los valores de las operaciones vinculadas es un " dictamen de peritos de la Administración" de los previstos en el art. 57.1 de la LGT. Concluyendo que, como la Inspección ha llevado a cabo en este caso una comprobación de valores aplicando los medios de comprobación señalados en el art. 57.e) e i) de la LGT, el derecho a la tasación pericial contradictoria es una garantía con la que la recurrente cuenta frente al Acuerdo de liquidación recurrido, razón por la cual la Administración debió informar de dicho derecho, causando indefensión al no hacerlo, lo cual es causa de anulabilidad del citado acuerdo por motivos formales (pp. 8 y siguientes).

Por su parte, la Administración niega que en la valoración de operaciones vinculadas exista procedimiento de comprobación de valores alguno, sino un procedimiento específico de valoración de tales operaciones que se rige por el art. 16 del TRLIS y por el art. 21 del Real Decreto 1777/2004. Conforme a este concreto régimen jurídico y específicamente a lo dispuesto en el art. 21.3 del Real Decreto 1777/2004, solo cabrá aplicar tasación pericial contradictoria cuando aplicando el método del art. 16.4 del TRLIS se haya realizado una comprobación de valores según el art. 57 de la LGT. Lo cual, en su opinión, no ha ocurrido en el presente caso.

Además, sostiene que la tramitación de esa tasación pericial contradictoria, de proceder, seguiría el régimen previsto en el art. 21 del Real Decreto 1777/2004, y no la del art. 134 de la LGT, por lo que incluso en este caso carecería de fundamento el argumento del recurrente.

Por último, señala la Administración demandada que la pretensión de la recurrente a este respecto resulta contradictoria con el hecho de que ni en vía económico- administrativa ni en el presente recurso haya presentado valoración alguna que responda al art. 57 de la LGT. Calificando la referida actuación de la recurrente de " evidente desinterés por presentar valoración de parte, pese a que ha podido hacerlo", la Administración considera que esa petición solo se entiende como medio de retrasar la solución del asunto en contra del principio de economía procesal (pp. 4 y siguientes del escrito de contestación).

No resulta controvertido en el presente recurso que no se informó al contribuyente del derecho a promover la tasación pericial contradictoria contra la liquidación practicada como consecuencia de la corrección valorativa.

Este derecho del contribuyente está reconocido en el régimen jurídico que resulta de aplicación *ratione temporis* a la regularización de que dimana el presente recurso. En este sentido, art. 16.9.2º del TRLIS.

El desarrollo reglamentario de la previsión legal se contiene en el art. 21.3 del Real Decreto 1777/2004, disposición que subordina este derecho del contribuyente a los casos en que se cumpla la siguiente condición: " Cuando para la aplicación de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria , el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho". De modo que, a tenor de esta regulación reglamentaria, la corrección valorativa es condición necesaria pero no suficiente para reconocer la procedencia del derecho del contribuyente a instar la tasación pericial contradictoria. Para esto último se necesita constatar, además, que para realizar la referida corrección haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la LGT.

Interpretando la anterior disposición reglamentaria, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 (ROJ: STS 3075/2014) declaró que " Si en el punto analizado el Reglamento es más restrictivo que la Ley es claro que habrá de ser interpretado a la luz del texto legal de mayor rango normativo, pues es ésta, la Ley, quien marca las pautas de interpretación del Reglamento, y no éste las de aquélla, que es lo que parece entender la recurrente".

No obstante, antes incluso de pronunciarnos sobre el alcance de este criterio interpretativo en el presente caso y dado que como segunda parte del motivo de impugnación se aduce precisamente la utilización por la Administración tributaria de un medio de comprobación de los previstos en el art. 57.1 de la LGT, invertiremos el orden expositivo propuesto por la entidad recurrente y valoraremos en primer lugar si en la regularización que nos ocupa se estima concurrente o no el supuesto previsto en el art. 21.3 del Real Decreto 1777/2004.

La controversia suscitada a este respecto se contrae a la valoración del contenido y alcance del informe emitido por el Equipo de Valoraciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (en adelante, informe ONFI), según su propio título, en relación con la valoración de las marcas vendidas por el Grupo Ebro Puleva a la sociedad Ekabe International S.C.A. y los posteriores cánones de cesión de uso cobrados.

A juicio de la parte recurrente, estamos en presencia de un autentico dictamen de peritos de la Administración de los previstos en el art. 57.1.e) de la LGT.

La Administración demandada, en línea con lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, niega tal supuesto, es decir, niega que en el presente caso se haya utilizado para acordar la corrección valorativa ninguno de los medios de comprobación previstos en el art. 57.1 de la LGT.

La resolución impugnada, en sus pp. 10-11, indica que " en el presente caso la regularización practicada se refiere a la valoración de los cánones correspondientes a la cesión del uso de determinadas marcas, en cuyos contratos se habían establecido un canon del 5%. La Inspección, en virtud de lo dispuesto en el art. 16 del TRLIS, de acuerdo con los valores establecidos en el informe de valoración de la ONFI para los productos lácteos, aplica un porcentaje para estos cánones del 3,75%, que corresponde al valor máximo de la media. Por tanto, no estamos ante ninguno de los medios o métodos de valoración que contempla el art. 57.1 de la LGT lo que supone que la entidad no tuvo derecho a instar una tpc".

Pues bien, el primer extremo que debe subrayarse es que el informe en cuestión lo emite precisamente el Equipo de Valoraciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional y lo firma la Jefa del referido equipo, D.ª Isidora (pp. 1 y 25 del informe ONFI).

En segundo lugar, en el encabezamiento del informe se indica que su objeto " es comprobar la venta de las marcas del grupo Ebro Puleva al Grupo Lactalis, en particular a la sociedad Ekabe International S.C.A., en septiembre de 2010 y los posteriores cánones de cesión de uso cobrados por esta sociedad residente en Luxemburgo al grupo español" (p. 1 del informe ONFI).

En tercer lugar, en el informe se limita su alcance " al análisis de la razonabilidad del Informe de American Appraisal en el que se valoran a valor de mercado o razonable de las marcas Puleva, Ram y El Castillo, del grupo Ebro Puleva, en el ámbito de la transferencia que de las mismas se realizó al Grupo Lactalis en el año 2010... el presente informe se circunscribe a la revisión de la información recibida en lo que a la valoración de las marcas se refiere y a la coherencia que, a nuestro juicio, debe ésta guardar con los cánones posteriores por cesión de uso de estas mismas marcas, así como de otras marcas del grupo" (p. 14 del informe ONFI).

No obstante lo anterior, para analizar el valor de mercado, el informe recurre a un estudio de comparables de mercado de contratos de cesión de uso de marca en el sector de bebidas y alimentación-subsector de lácteos, que constituye el denominado Anexo CUP adjunto a aquel, y que tiene por objeto " el análisis económico de búsqueda de contratos comparables de cesión de uso de marca realizado en la base de datos RoyaltyStat a fecha 4 de febrero de 2016 respecto al sector de bebidas y alimentación (subsector de lácteos)" (p. 3 del Anexo CUP).

Este informe se erige en una pieza relevante en la valoración realizada por la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, sea para contrastar como término de comparación la valoración resultante del Informe de American Appraisal en relación a la cesión de las denominadas marcas Puleva (pp. 17 y siguientes y pp. 25-25 del informe ONFI), sea para valorar las retribuciones de las cesiones de uso de las otras marcas (President, Galbani, Flor de

Esgueva y Mama Luise) que vienen pagando sociedades españolas del grupo Lactalis a otras empresas de su grupo (p. 25 del informe ONFI).

Si bien en el primero de los casos expuestos el informe ONFI acude al Anexo Cup más como medio de corroboración que como valoración ex novo y puede resultar ciertamente dudosa la caracterización que estamos dilucidando, nos inclinamos por atribuir a aquel la misma relevancia y significación a que se ha hecho mención. Y ello en la medida en que tanto en uno como en otro caso la valoración del Anexo Cup, al margen de la concreta función que pueda desempeñar en el contexto de la argumentación del informe ONFI, se utiliza para fundamentar la corrección valorativa acordada por la Administración tributaria. Extremo este último que se reconoce en la propia resolución impugnada, como ha quedado expuesto anteriormente (el subrayado es nuestro): " La Inspección, en virtud de lo dispuesto en el art. 16 del TRLIS, de acuerdo con los valores establecidos en el informe de valoración de la ONFI para los productos lácteos, aplica un porcentaje para estos cánones del 3,75%, que corresponde al valor máximo de la media, ... ".

A tenor de lo expuesto hemos de concluir que la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, a través de su Equipo de Valoraciones, ha realizado un auténtico dictamen de peritos, a cuyo efecto se ha servido de los parámetros valorativos que tuvo por conveniente (en el caso, los resultantes del estudio de comparables que conforman el Anexo CUP) para obtener unas conclusiones que han determinado la corrección valorativa reflejada en la liquidación de que dimana el presente recurso.

No se advierte diferencia sustancial alguna entre el contenido y alcance de dicho informe ONFI y los que hubieran resultado de encargar a otro tipo de perito la comprobación del valor declarado por el contribuyente.

Por tanto, a diferencia de lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, hemos de concluir en primer lugar que en el presente caso estamos en presencia de un auténtico dictamen de peritos de la Administración de los previstos en el art. 57.1.e) de la LGT.

En segundo lugar y presupuesto lo anterior, conforme al régimen contenido en los arts. 16.9.2º del TRLIS y 21.3 del Real Decreto 1777/2004, hemos de concluir también que al contribuyente le asistía el derecho a instar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación practicada como consecuencia de la corrección valorativa.

Frente a esta segunda conclusión no cabe oponer, como aduce la Administración demandada, que el contribuyente no haya promovido su propia pericial en vía económico-administrativa o en el seno del presente recurso. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 3 de junio de 2020 (ROJ: STS 1661/2020): " Frente a ello no puede sostenerse que no cabe pericial contradictoria cuando el interesado no ha efectuado "su" propia pericial".

En tercer lugar, apreciada la infracción del derecho del contribuyente a promover tasación pericial contradictoria y dado que en el suplico de la demanda se interesa con carácter preferente que " se anule el acuerdo de liquidación recurrido con retroacción de actuaciones por las razones formales alegadas" (p. 123 de la demanda), procede acceder a lo interesado y acordar la retroacción de actuaciones solicitada a los efectos que se concretan por la recurrente en la p. 3 de su escrito de conclusiones (notificación al contribuyente el Acuerdo de liquidación con indicación del derecho a instar la tasación pericial contradictoria), con los efectos legales inherentes a esta declaración.

En tal sentido procede recordar la doctrina jurisprudencial contenida, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021 (ROJ: STS 2976/2021), en la que se declara lo siguiente: " Ciertamente, en nuestra sentencia 829/2018, de 22 de mayo de 2018 (RCA núm. 38/2017) [ECLI: ES:TS:2018:2047], hemos afirmado que "cualquier responsabilidad tributaria, bien como obligado principal o como responsable declarado por cualquiera de las vías que permiten de derivación de la responsabilidad, ha de tener reconocidos los mismos mecanismos de impugnación (entre ellos, el que significa la TPC)" (FJ 6º, punto 1). Y hemos afirmado asimismo la necesidad " de informar en la notificación del acto declarativo de la responsabilidad solidaria (o de la liquidación) que haya estado precedido de una comprobación de valores de la posibilidad impugnatoria que comporta la TPC, con carácter previo al recurso o reclamación económico administrativa", por dos razones: de un lado, "la clara voluntad del legislador en configurar esa información como una importante garantía del administrado para facilitar su derecho a la impugnación de toda actividad administrativa que afecte a sus derechos e intereses "; y, de otro, porque "la TPC no deja de ser sino un específico medio de impugnación frente a uno de los elementos de las resoluciones tributarias; y, admitida esta naturaleza, no parece que la solución sobre la necesidad de informar de la posibilidad de TPC haya de merecer una respuesta diferente a la regla general que rige sobre lo que, en sentido estricto, únicamente son recursos o reclamaciones administrativas" (FJ 6º, punto 2)".

El motivo se estima, sin que sea necesario por ello analizar las restantes cuestiones planteadas por las partes con ocasión del presente motivo de impugnación.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

Quinto.

- Procede, por tanto, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 728/2017), así como del Acuerdo de liquidación de que trae causa, por no ser ajustados a Derecho, en los términos declarados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia y con los efectos legales inherentes a esta declaración. Sin que resulte necesario, por ello, el examen de los restantes motivos de impugnación y de oposición contenidos en los escritos de las partes.

Costas procesales

Sexto.

- En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, a tenor de las dudas expresadas en el fundamento de derecho cuarto sobre la caracterización del informe ONFI como dictamen de peritos de la Administración del art. 57.1.e) de la LGT, estima la Sala que concurre la excepción a que se refiere la norma procesal y que, por ende, no ha lugar a imponer a ninguna de las partes las costas causadas.

En atención a cuanto se ha expuesto se dicta el siguiente

FALLO

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo número 804/2018, interpuesto por la representación de Grupo Lactalis Iberia, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 728/2017) y, en consecuencia:

1º.- Anulamos la citada Resolución y el Acuerdo de liquidación de que trae causa, por no ser ajustados a Derecho, en los términos declarados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia y con los efectos legales inherentes a esta declaración.

2º.- Sin costas, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.