

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090100

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 17 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 879/2019

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. En el caso de autos, la recurrente es una sucursal (establecimiento permanente) en España de una sociedad británica que ofrece a sus clientes para el acceso a una plataforma electrónica en la que se negocian divisas y metales preciosos. La sucursal cobraba el servicio de acceso a la plataforma por dos conceptos: un pago fijo por tener derecho al acceso a la plataforma y conectarse a la entidad británica y; otro pago variable por las operaciones, cuyo importe se imputaba a otra sociedad vinculada residente en Suiza. La Administración consideró que el servicio prestado a través de la plataforma era único, consistente en poder participar en el mercado electrónico a través de la plataforma; servicio único por el que estos clientes pagaban una contraprestación que tiene dos componentes: una parte fija por la pura posibilidad de poder acceder, y otra parte variable en función del volumen monetario de las transacciones realizadas. Se considera un pago único, pues ningún cliente pagaría por conectarse a la plataforma (concepto que cobra la sociedad británica), si luego no pudiera operar en ella (concepto que cobra la sociedad suiza). La demandante cuestiona que a través de la potestad de calificación se pueda atribuir al establecimiento permanente, importes que no percibe. Para la actora, la Administración Tributaria debió acudir a la aplicación de los mecanismos antiabuso previstos en los artículos 15 y 16 LGT, no siendo cauce idóneo el artículo 13 LGT. A juicio de la Sala, la Administración no apreció la existencia de negocios anómalos, sino que consideró la existencia de un único servicio o de dos, pero inextricablemente unidos, por lo que no había razón para facturar la parte fija en Londres (y en España a través de su establecimiento permanente) y la parte variable exclusivamente en Suiza, cuando esta parte estaba absolutamente condicionada por la primera. En definitiva, la obligación fiscal debió liquidarse atendiendo a la realidad material del servicio prestado con independencia de cuál fuera la organización del Grupo empresarial multinacional. La Inspección tomó en cuenta los contratos firmados, calificándolos de manera distinta. La actora reconoció que la forma de facturar respondía a razones históricas del Grupo, anudadas a los métodos existentes en su momento, sin contemplar los avances tecnológicos y la incidencia que pudieran tener en la misma. El servicio y la causa de pago es único. No se vulneró la normativa que rige la atribución de rentas a los EP, en el sentido que hubiera sido necesario un análisis económico relativo a las funciones, activos y riesgos que asume la sucursal española, pues la recurrente no aportó ninguna prueba conducente. No cabe afirmar que no se tomaron en cuantas magnitudes económicas y de toda índole necesarias, pues no se discute si la retribución percibida por el EP español, por las funciones y riesgos asumidos en el marco de su actividad, son económicamente razonables y acordes con los estándares del mercado, pues la actora presentó sus declaraciones del IRNR declarando las rentas que consideró, lo que supone que aceptó que retribuían adecuadamente la participación del EP en España y, por tanto, se ajustaban a las normas del CDI mencionadas y tal circunstancia debió debatirse, en su caso, en el procedimiento de inspección, para lo que fue decisivo el comportamiento nada colaborativo de la entidad recurrente.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15 y 16.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 18.

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), art. 7.2.

PONENTE:*Don Francisco Gerardo Martínez Tristan.*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000879 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 17064/2019

Demandante: EBS Dealing Resources Int. Lt. Sucursal en España

Procurador: SRA. CENTENO RODRÍGUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Madrid, a diecisiete de abril de dos mil veintitrés.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 879/2019, promovido por la Procuradora Sra. Centeno Rodríguez en nombre y representación de la Entidad EBS Dealing Resources Int. Lt. Sucursal en España (le entidad recurrente), contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10/7/2019, por la que se estimó en parte la reclamación NUM000, interpuesta contra la liquidación de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Barcelona, de 5/2/2016, referida al Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR) de los ejercicios 2009/2010 y 2010/2011, derivada del acta de disconformidad A2 NUM001, y la sanción anudada a la misma.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 10/7/2019, por la que se estimó en parte la reclamación NUM000, interpuesta contra la liquidación de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Barcelona, de 5/2/2016, referida al Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR) de los ejercicios 2009/2010 y 2010/2011, derivada del acta de disconformidad A2 NUM001, y la sanción anudada a la misma.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora de la parte actora presentó escrito de demanda el 14/7/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se anule y deje sin efecto la resolución del TEAC, y la liquidación y sanción de la que trae causa, y acuerde la devolución de los ingresos efectuados en el Tesoro Público, junto con los intereses de demora que correspondan.

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 30/7/2020, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dictara sentencia desestimando el recurso e imponiendo las costas del mismo a la parte actora.

Quinto.

Recibido el pleito prueba, se practicó con el resultado que obra en autos; presentados los respectivos escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 22/3/2023, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del recurso.-

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 10/7/2019, por la que se estimó en parte la reclamación NUM000, interpuesta contra la liquidación de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Barcelona, de 5/2/2016, referida al Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR) de los ejercicios 2009/2010 y 2010/2011, derivada del acta de disconformidad A2 NUM001, y la sanción anudada a la misma.

Segundo.

Hechos relevantes. Cuestiones litigiosas.-

Los antecedentes de hecho que conviene tener presente para la resolución del litigio son, en esencia, en síntesis y por lo que ahora interesa, los siguientes.

2. Las actuaciones inspectoras seguidas frente a la entidad recurrente por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicios 2009/2010 y 2010/2011 (periodos desde 1/4 a 31/3 de cada año natural), tuvieron inicialmente un alcance parcial, limitado a la verificación de los gastos deducibles declarados y en fecha 2/6/2015 se amplió su contenido pasando a tener alcance general, respecto de la tributación de la entidad recurrente por el IRNR de esos dos ejercicios.

Comenzaron el día 30/1/2014, mediante la notificación al obligado de la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

Dieron lugar al acta de disconformidad A02- NUM001, de 14/12/2015, y posteriormente a la liquidación de 5/2/2016, notificada el 8/2/2016, en la que se incluyó en la base imponible de la entidad española los ingresos percibidos por la entidad Suiza EBS (531.620,50 euros en 2009/2010, y 702.773,24 euros en 2010/2011), y se rechazó la deducibilidad de determinados gastos, corrigiendo en este último extremo parcialmente la propuesta contenida en el acta.

Anudada a esta liquidación se le impuso una sanción (resolución de 22/2/2016) por haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria (artículo 191.1 de la Ley General Tributaria (LGT)).

3. Frente a ambas resoluciones se interpuso reclamación ante el TEAC que fue estimada en parte, incrementando los gastos deducibles y anulando en esa misma medida el acuerdo sancionador.

4. Esta es la resolución que ahora enjuiciamos, a través de las cuestiones controvertidas que son (i) la prescripción del derecho de la Administración para liquidar (ii) la extralimitación de la facultad de calificación de la Administración tributaria (artículo 13 LGT), con vulneración de la jurisprudencia atinente a esta materia. (iii) falta de motivación de la culpabilidad de la infracción sancionada.

Tercero.

Sobre la prescripción del derecho a liquidar.

5. El primer motivo impugnatorio es el referido a la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar, por haber sobrepasado el procedimiento inspector el plazo máximo, 12 meses, previsto en el artículo 150.1 LGT.

A tal respecto, conviene recordar que las actuaciones inspectoras comenzaron el 30/1/2014, y concluyeron el 8/2/2016, es decir se excedieron en 375 días del plazo máximo, previsto en la ley.

6. La justificación que de esta demora, o exceso en la duración del procedimiento, contiene la liquidación se explica en un apartado específico de los antecedentes de hecho, concretamente en el primero (páginas 2, - diligencias extendidas-, y 3 a 8, -dilaciones no imputables a la Administración Tributaria); y a lo largo del antecedente de hecho segundo al explicar todas las cuestiones relevantes de la regularización, por ejemplo el proceso para determinar qué gastos eran deducibles y cuáles no -páginas 23 y siguientes-, o bien al poner de relieve en la página 26 la advertencia realizada en la diligencia 20 de considerar (la Inspección) la posibilidad de regularizar los ingresos obtenidos por la empresa suiza EBS Service Company Ltd. por los servicios prestados en España a los doce clientes identificados (bancos españoles y CECA) en esos dos ejercicios.

También se recoge específicamente en el fundamento de derecho tercero, referido al plazo de duración de las actuaciones y las normas que lo disciplinan, -páginas 28 a 31-.

7. La liquidación imputa como dilaciones 398 días que cubrirían los 375 días en que se excedió el procedimiento inspector de su legal duración (12 meses) previsto en el artículo 150.1 LGT, de las cuales, las dilaciones 1, 2, 4 y 6 se corresponden con retrasos en la aportación de documentación, y las restantes o bien a solicitud de retraso de la comparecencia o a ampliación del plazo para alegaciones, también a solicitud del interesado.

8. La demanda admite que 99 días corresponden a peticiones expresas por parte del contribuyente para que se prorroguen los plazos inicialmente concedidos o bien para realizar alegaciones, que no discute.

Sostiene, sin embargo, que, excluidos estos 99 días, habría prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar los dos ejercicios, porque no pueden imputarse al obligado tributario las restantes dilaciones, o, al menos, en toda la amplitud que recoge la liquidación, de tal forma que si de los restantes 299 días, 23 no le fueran imputables (diferencia entre el exceso de duración del procedimiento inspector, 375 días, y las dilaciones imputadas, 398 días) la duración del procedimiento habría superado el plazo de 12 meses y habría desaparecido el efecto interruptivo de la prescripción que normalmente lleva aparejada la iniciación y tramitación dentro de los márgenes legales del procedimiento inspector.

9. Sintéticamente expuesto, en este motivo impugnatorio la extensa y detallada fundamentación jurídica de la demanda se opone más a la resolución del TEAC que a la propia liquidación, pese a reconocer que es en ésta dónde debe explicarse por qué el procedimiento inspector se excedió de la duración legalmente prevista.

Expone la evolución jurisprudencial sobre la materia, con la que estamos de acuerdo, y sobre ella construye una argumentación que podemos extraer en los siguientes elementos tomados literalmente de la misma:

10. La Administración tributaria tiene el deber de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

Es en el Acta (con su informe ampliatorio en su caso) y el Acuerdo de Liquidación donde esa motivación debe quedar plasmada.

Para que la dilación pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento, y es el actuario, en cuanto responsable directo de la instrucción del procedimiento, quien mejor conoce por qué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones.

No basta con que el Acta o el Acuerdo de Liquidación empleen fórmulas estereotipadas como la de que la persona o entidad inspeccionada «no aporta documentación», y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere, ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, tampoco si por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara por qué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

De lo anterior se deduce directamente, que ese deber de motivación obliga a la Administración, sin que sea posible subsanar los defectos de motivación por los Tribunales Económico-Administrativos o por los Tribunales de Justicia posteriormente en el ejercicio de control del acto.

11. Sobre esta construcción jurídica la demanda pide a la Sala que analice si se produjo el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y con ello la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar los dos ejercicios abiertos a inspección o no.

12. El planteamiento de la demanda resulta impecable a la luz de las normas que regulan la materia y de la interpretación jurisprudencial de la misma, cuya cita es innecesaria porque la propia demanda la ha traído a colación.

Sin embargo, estando completamente de acuerdo con este planteamiento teórico, la aplicación al caso concreto nos conduce a concluir en sentido contrario al pretendido: no hubo prescripción del derecho de la Administración a liquidar porque si el procedimiento se excedió en su normal duración en 375 días fue debido a que 398 días no debieron ser computados por las dos razones explicadas por la liquidación, porque, por una parte, la entidad recurrente solicitó ampliar los plazos de las respectivas comparecencias, o para presentar alegaciones, -lo que no se ha discutido-, y, en segundo lugar (y más importante) por la concurrencia de dilaciones no imputables a la Administración, que están perfectamente justificadas y motivadas en la liquidación.

13. No hay ninguna necesidad de extendernos sobre la motivación de las dilaciones por parte de la liquidación; se podrá estar en desacuerdo con su contenido, pero no es serio afirmar que no se motivó ni las razones de las dilaciones, ni su incidencia sobre el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras. Estas razones han ocupado una considerable extensión del razonamiento de la liquidación, y la resolución del TEAC, examinando su legalidad, lo ha explicitado con mayor contundencia, si cabe, aunque esta contundencia, que ha obtenido de la demanda un inmerecido rechazo, no puede confundirnos y hacernos pensar que pretende suplantar la competencia de la liquidación, o colmar un déficit de motivación de ésta, porque no existe tal déficit, sino todo lo contrario.

14. Expuestas estas consideraciones teórico doctrinales, que además tienen su plasmación en la respuesta dada por la liquidación, podríamos examinar todas y cada una de las dilaciones imputadas si la demanda, que ha dedicado un análisis individualizado a cada una de ellas, hubiera refutado los elementos de hecho y/o las consideraciones jurídicas ofrecidas para cada una de las dilaciones por parte de la liquidación, que desgranó una por una las circunstancias que concurrieron para que pudiera apreciarse todas las dilaciones.

Pero realmente no lo ha hecho.

Más allá de plantear un examen individualizado de cada una de las dilaciones, no se ha combatido las circunstancias tomadas en consideración por la Inspección, sino que se han reinterpretado de una manera con la que no podemos estar de acuerdo.

Aunque no está en nuestro ánimo reiterar lo dicho en el expediente administrativo, ni en la demanda, Veamos algún ejemplo, expuesto en obligada síntesis.

15. En la explicación de la dilación 1 dice la liquidación que en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se requirió al obligado tributario que aportara, en la primera comparecencia fijada para el día 19/02/2014 los libros Diarios y de Balances de sumas y saldos, en formato electrónico, junto con las facturas y demás documentos justificativos de los gastos y deducciones aplicadas en las declaraciones del IRNR de los periodos objeto de comprobación.

En la siguiente comparecencia, el representante manifestó (Diligencia 2) que "el obligado tributario todavía no ha remitido la documentación requerida por la Inspección, porque la están recopilando".

Ante esta respuesta, la Inspección manifestó que no comprendía los motivos por los que resultaba imposible que los representantes del obligado tributario obtuvieran la información solicitada, dadas las características del propio obligado tributario -una multinacional del sector de las nuevas tecnologías- y de los representantes de la sociedad, un despacho de abogados con presencia internacional.

16. En la dilación 2 dice la liquidación: en Diligencia 4, de fecha 03/04/2014, se requirió al obligado tributario para que manifestara si, en los periodos objeto de comprobación, se había deducido gastos en concepto de dirección y gestión del establecimiento permanente en España y, en caso afirmativo, que indicara: a) Su reflejo en los estados contables del establecimiento permanente; b) Los importes, criterios y módulos de reparto de dichos gastos.

También se le requirió para que manifestara si presentó la memoria informativa sobre dichos gastos junto con las declaraciones del Impuesto, tal como exige el art 18.1.b) de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes (LIRNR). En caso de que no la hubiera presentado, le requirió para que la aportase a la Inspección. Se fijó la siguiente comparecencia para el día 17/04/2014, en que debería aportar la información solicitada.

En comparecencia del día 17/04/2014 (Diligencia 5), el obligado tributario se limitó a aportar dos archivos Excel con los gastos de la empresa matriz, distribuidos por conceptos, meses y países, sin que se acompañase de un texto explicativo del contenido de los ficheros o que respondiera a las cuestiones planteadas por la Inspección. Se trata de un fichero que contiene 11 hojas de trabajo y en la que muestran una serie de cuadros en los que se hace mención a países de todo el mundo y en el que resulta imposible orientarse, ante la falta de una guía que indique el contenido de cada cuadro y su relación con los gastos imputados por la matriz a su sucursal en España.

El compareciente tampoco contestó ninguna de las cuestiones planteadas en el requerimiento de información, por lo que éste se reiteró.

En la visita siguiente (Diligencia 6), el representante manifestó que en la próxima comparecencia vendría personal de la matriz a explicar éstas y otras cuestiones planteadas por la Inspección.

En la comparecencia de 04/06/2014 (Diligencia 7), el representante manifestó: - Que la casa matriz no imputa costes de dirección y administración a su sucursal en España; - Que los únicos gastos que le imputa son los correspondientes a las facturas de BT y Verizon, que recogen el uso de líneas telefónicas utilizadas por las compañías del grupo para ofrecer el servicio de uso de la plataforma informática a sus clientes.

En la anterior visita se aportó un Excel en el que supuestamente se imputaban las facturas a la sucursal en España.

La Inspección preguntó acerca de los criterios utilizados para imputar estos gastos, a lo que los comparecientes manifestaron que se hacía en "función del uso" y que preguntarían a sus servicios técnicos acerca de los criterios y módulos de reparto de dichos gastos. Al final, se reiteró la petición formulada en las Diligencias 4, 5 y 6 y se solicitó que aportara a la Inspección, para la siguiente visita: -La explicación detallada de los importes, criterios y módulos de reparto de los gastos imputados a la sucursal española; - La memoria informativa exigida por el art. 18.1 LIRNR.

El archivo Excel al que se hace referencia en esta última manifestación incluye dos hojas de trabajo. En cada una de ellas aparece una relación por meses de unas cantidades asociadas a las facturas de BT y Verizon, de las que habría que suponer que son los importes atribuidos a la sucursal española de cada una de las facturas originales. Estas facturas originales proporcionan un importe global mensual de los servicios prestados en todo el mundo.

En la comparecencia documentada en la Diligencia 8, se entregaron unos ficheros Excel con los importes imputados por la casa matriz a todas sus sucursales. Al respecto, la Inspección manifestó en ese mismo acto: "Tras un primer examen de los archivos la Inspección manifiesta que no es capaz de entender exactamente cuáles son los importes, criterios y módulos de reparto de los gastos imputados a la sucursal española y requiere un documento explicativo de los mismos, con los detalles precisos".

Los ficheros en cuestión consisten en unas grandes hojas de cálculo con unas 2.300-2.600 líneas, en los que se asocian las terminales de los clientes a unas cantidades, sin especificar el criterio de asignación, más allá de indicar en los e-mails aportados junto con estos archivos, que se hace en función del tamaño de los circuitos.

En la comparecencia documentada en la Diligencia 9, el contribuyente aportó a la Inspección una serie de archivos en formato electrónico, a efectos de cumplir con el requerimiento de información y de los que la Inspección manifestó que quedaban a salvo de su comprobación por la Inspección.

Tras efectuar esta comprobación, la Inspección constató lo que se indica a continuación, que fue puesto de manifiesto ante el obligado tributario en la Diligencia 10, de 24/07/2014: "que no le ha sido posible relacionar los importes de las facturas de BT y Verizon, facilitadas por el contribuyente en la comparecencia de 09/05/2014 (Diligencia 6), con los importes consignados en los Diarios aportados por el sujeto pasivo en la misma comparecencia. Los archivos facilitados en la comparecencia de 10/07/2014 (Diligencia 9), parten de un orden de trabajo, sin relación con las facturas, y determinan un valor al ancho de línea suministrado al cliente, sin especificar los criterios de valoración. Estos tampoco se encuentran en la "memoria" aportada por el obligado tributario. En ésta, tan solo se indica un principio genérico: "los costes de los proveedores están en función del tamaño de la línea y no del volumen de información que circula en las líneas." Por otro lado, el contribuyente solo ha ofrecido un ejemplo particular, de un único cliente, en un único mes. A pesar de que "EBS dispone de un sistema llamado GICS que tiene la información de las líneas de comunicación que se utilizan en cada país siendo este sistema es el que permite la imputación del total de la factura emitida por el proveedor a EBS a cada una de las jurisdicciones, el contribuyente no ha facilitado a la Inspección un documento comprensible que le permita relacionar los soportes documentales (las facturas de BT y Verizon) con los registros contables de los periodos 2009-10 y 2010-11, a efecto de realizar, en su caso, las actuaciones de comprobación pertinentes".

En consecuencia, la Inspección reiteró el requerimiento de información al no considerar que hubiera sido cumplimentado hasta el momento.

Finalmente, en la comparecencia de 23/09/2014 (Diligencia 11), el contribuyente aportó, a salvo de su comprobación posterior por la Inspección, un fichero Excel, que lleva por título "Telecoms Audit booklet BDO", en el que se indica, para cada circuito instalado a los clientes en España, la identificación del cliente, las facturas de BT y Verizon que corresponden y la imputación mensual de cargos para cada circuito, así como la relación con los cargos en la contabilidad de la empresa aportada en su día a la Inspección.

17. En el análisis que hace la demanda de esta dilación de 216 días entre el 19/2/2014 y el 23/9/2014, que concatena dos periodos menores (desde el 19/2/14 hasta el 9/5/2014, y desde el 17/4/14 hasta el 23/9/2014) por la misma razón de retraso en la aportación de documentación, cuya explicación acabamos de reproducir en esencia como dilación 1 y dilación 2, se centra en desacreditar no que se produjeran estas circunstancias, sino que de ellas se desprendiera una afectación a la normal labor inspectora.

Y así admite que existió controversia con la aportación de los libros diarios o con la acreditación de los justificantes de los gastos de gestión, pero entiende que no dejan de ser dos concretos aspectos a comprobar entre la multitud de cuestiones que se comprobaron e investigaron de manera simultánea durante aquel período, debiendo por tanto negarse la posibilidad misma de imputar dilación conforme a la doctrina establecida por el Tribunal Supremo según la cual "hay que reconocer la improcedencia de imputar como dilaciones a la recurrente los xxx días cuestionados, ya que la falta de aportación de toda la documentación exigida en los plazos concedidos no imposibilitó la continuación de las actuaciones inspectoras." (STS de 27 de junio de 2012 - recurso 6555/2009).

18.No podemos estar de acuerdo con esta interpretación, porque los hechos delatan lo contrario, es decir, que si hubo entorpecimiento de labor inspectora. En efecto, la Inspección requirió a los representantes para que entregaran la documentación solicitada, sin más dilación, en el plazo de tiempo más breve posible. El representante se comprometió a entregarla documentación en el plazo de diez días.

En la comparecencia de 17/03/2014 (Diligencia 3), se aportaron dos archivos en formato Excel, manifestándose que eran los Diarios, y otro archivo Excel con el Balance de 2009-10. También se entregaron dos archivos en formato PDF con el Balance de situación de sumas y saldo de 2010-11.

Todos estos archivos quedaron a salvo de su posterior comprobación por la Inspección.

Tras su comprobación, la Inspección observó que los archivos Excel, que contenían lo que se presentó como los Diarios, estaban en inglés y, aparentemente, en el formato utilizado en Gran Bretaña para este tipo de documentos. Para poder interpretar estos archivos, se requirió al obligado tributario la relación entre las cuentas del plan contable de la empresa y las del PGC español. El representante facilitó un archivo Excel en el que manifestó que se encontraba la información solicitada (Diligencia 4). Sin embargo, tras su comprobación por la Inspección, se constató que ninguna de las cuentas de este archivo Excel coincidía en número con las consignadas en los documentos entregados como Diarios. Además, se observó que los importes de los gastos registrados en el archivo PDF que contenía la Cuenta de explotación del periodo 2010-11 no coincidían con los declarados en su día en el IRNR, lo que se puso de manifiesto ante el representante autorizado (Diligencia 4). Se preguntó al representante autorizado (Diligencia 5) si los Diarios y balances facilitados cuando se aportó la contabilidad eran los correctos o no, pero éste se limitó a responder que lo contestaría en la siguiente comparecencia. En ese mismo acto (Diligencia 5), se le advirtió que, si la información contable facilitada en 17/03/2014 fuera incorrecta, existiría una dilación desde 19/02/2014, que es la fecha de la primera comparecencia, puesto que la información se le requirió en la comunicación de inicio.

Posteriormente, el obligado tributario aportó en la comparecencia de 09/05/2014 (Diligencia 6), cuatro archivos Excel que presentó como los Diarios y Balances de situación del establecimiento permanente y en los que se incluía la relación entre las cuentas utilizadas por el obligado tributario y la del PGC español. Sin embargo, tras su examen por la Inspección, los dos archivos presentados como los Diarios se limitan a ser unos listados de gastos. Estos listados son los archivos Excel titulados "2009-10 Account Analysis_Bank charges" y "2010-11 Account Analysis_Bank charges". En cuanto a los balances y cuentas de explotación, consisten aparentemente en los balances de sumas y saldos de las cuentas (con sus denominaciones en inglés), con indicación del subgrupo del PGC español al que corresponden, aunque no en todos los casos.

Por último, la Inspección destaca que, de las manifestaciones de los representantes (manifestaron varias veces que no se les había entregado la documentación) y del hecho de que los archivos entregados estuvieran en inglés, se deduce que la contabilidad del establecimiento permanente se lleva desde la casa central en Londres. Además, se debe tener en cuenta que el obligado tributario no dispone en España de un establecimiento donde pueda llevarse la contabilidad, puesto que su domicilio fiscal es el despacho de abogados que actúa como sus representantes legales en España.

Todas estas circunstancias, no desmentidas, no pueden tener otra interpretación que la expresada por la liquidación.

19.La dilación sexta imputó 92 días entre el 22/7/2015 hasta el 22/10/2015 por retraso en aportación de documentación, que transcurre desde la petición de facturas de un tercero no residente, que finalmente no fueron aportadas, y se regularizó la situación sin tenerlas en cuenta. La propia liquidación lo explica que finalmente optó por no tenerlas en cuenta en la propuesta de regularización tras constatar que en tres comparecencias sucesivas no las aportó la recurrente ni ofreció más explicaciones; solo cuando ya afirmó que no podría aportarlas, se concluyó la dilación. El planteamiento de la demanda es adecuado, pero no toma en consideración que la Inspección pudo concluir antes el cómputo de esta dilación sólo si la recurrente hubiera puesto de relieve la imposibilidad de aportación, lo que no hizo hasta la comparecencia de 22/10/2015, cuando compareció el representante y dijo "hoy por hoy no puedo aportar la información solicitada", a la vista de lo cual la Inspección cerró la instrucción cerrando esta dilación y abriendo el trámite de audiencia.

20.En fin, ciertamente desde el 6/2/2015 al 22/7/2015 no consta la practica de actividad relevante por parte de la Inspección, pero esto, con ser aparentemente cierto, no encuentra ninguna trascendencia en la norma jurídica. Conocemos nuestras sentencias de los años 2008 y 2009 (las citadas por la demanda) y su contenido, que no es precisamente aplicable, a la luz del contraste de realidades, las que se tuvo en cuenta en aquellas y la actual. Es más, cuando se detectó esta anomalía, -porque ciertamente lo es si no se explica el por qué de esta inactividad-, ya

habían transcurrido 262 días de los 398 días que fueron imputados finalmente, esto es el doble de los que se produjeron a partir de ese momento. No puede, en rigor, afirmarse que esto fuera la causa esencial del incumplimiento del plazo, por falta de impulso de la Inspección.

21. En definitiva, de todo lo actuado y valorado hemos de concluir afirmando que la forma de cumplir los requerimientos la entidad demandante y de aportar la documentación requerida no satisface mínimamente las condiciones normales de trabajo de la Inspección; presentar la documentación en inglés conlleva que no pueda ser admitido; presentar archivos informáticos en modelos o soportes no identificables en España tampoco.

Por eso resulta coherente y serio entender que el cumplimiento íntegro de los requerimientos, que permitieran un avance ordinario de las actuaciones inspectoras, exigió una iniciativa constante de la Inspección que se plasmó en las 11 diligencias que la demanda resalta como verdadera actividad; y lo fue; se desplegó esta actividad, pero para procurar superar los obstáculos que al normal desarrollo de las actuaciones supuso la forma de presentación de la documentación por la entidad demandante.

La normalidad que encuentra la demanda en las 11 diligencias levantadas y los más de 40 requerimientos de información a terceros, desplegados durante este periodo no fue tal, sino que vinieron a colmar la falta de cumplimiento del obligado.

La propia demanda lo reconoce al decir: "...no se va a negar en modo alguno que determinada documentación efectivamente fuera aportada más allá del plazo concedido al efecto, y que además, analizada la documentación aportada la Inspección requiriera la aclaración o ampliación de la misma, pero lo que tampoco puede obviarse es que las actuaciones no fueron interrumpidas en ningún caso, pues era la propia Inspección quien en cada una de las Diligencias extendidas requería documentación e información adicional a la previamente aportada, impulsando per se las actuaciones".

22. En definitiva, de acuerdo con la jurisprudencia, de la que es ejemplo la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21/3/2017 (rec. 351/2016), "lo relevante a la hora de valorar si efectivamente se ha producido una dilación en el procedimiento por la demora o tardanza del obligado en aportar cierta documentación previamente requerida es que, independientemente de que el procedimiento pudiera continuar o de que el retraso no fuera imputable a la mala fe del contribuyente, su discurrir fue innegablemente ralentizado por el comportamiento del interesado, es decir, que existió un cierto entorpecimiento de las actuaciones, motivado porque el contribuyente no aportó en el plazo señalado lo que se le había pedido".

Concluyendo, en cuanto a la motivación de las dilaciones que "en el presente, la documentación no aportada a tiempo está claramente identificada en el acuerdo de liquidación, expresándose sucintamente el motivo de cada dilación, en particular, el concreto documento o información solicitados, junto con su contextualización en el curso del procedimiento. En definitiva, la motivación de las circunstancias producidas, recogida en el acuerdo liquidatorio cumple con su función de explicar las razones por las que la dilación ha de tenerse en cuenta, debiéndose desestimar las alegaciones del interesado al respecto".

Esta jurisprudencia avala, a nuestro juicio, el cómputo del plazo realizado por la liquidación y, en consecuencia, excluye la prescripción del derecho a liquidar.

23. Una última consideración merece este capítulo: no parece que la parte actora tuviera un gran convencimiento sobre la viabilidad de este motivo impugnatorio cuando en las escuetas conclusiones (por oposición a la extensa demanda) no ha hecho más alusión al mismo que remitirse a lo dicho en la demanda, cuando el resto del escrito se ha centrado en impugnar el ejercicio de la potestad de calificación de la Administración, que constituye, como veremos, el núcleo de la impugnación de fondo.

Se desestima.

Cuarto.

Sobre el uso indebido y desproporcionado de la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria . -

24. Como argumentación central para combatir la regularización llevada a cabo por la Inspección consistente, en lo esencial, en atribuir a la entidad residente en España las sumas percibidas por la vinculada residente en Suiza por el servicio prestado en España a empresas españolas, la demanda entiende que la calificación resulta un instrumento insuficiente para practicar la regularización, que, por tanto, carece de base jurídica.

25. Para abordar esta cuestión, no está demás comenzar por extraer las relaciones entre las empresas del Grupo multinacional.

EBS D. España es una sucursal (Establecimiento Permanente EP) en España de la sociedad británica EBS Londres, que, a su vez, forma parte del Grupo multinacional EBS Group, que, en fin, forma parte del Grupo ICAP, como también la entidad suiza EBS.

A sus clientes, entidades financieras españolas, -en estos ejercicios sólo fueron BBVA, Banco de Santander, Banco de Sabadell, Banesto, La Caixa, Banco Popular, BBK, Bankia, Banco Pastor, Bankinter, Caixa Cataluña y CECA-, el Grupo EBS les ofrece el acceso a una plataforma electrónica a través de la cual negocian diversos

productos, tales como divisas, metales preciosos, en un mercado anónimo, en el que introducen órdenes de compra y venta, que el propio sistema ejecuta una vez que las partes aceptan la operación.

Esta actividad se desarrolla en España a través del establecimiento permanente de EBS Londres, que es la titular de la plataforma.

Por el acceso físico a esta plataforma, que no es sino un mercado electrónico, EBS Group cobra determinadas cantidades a sus clientes por dos conceptos: (i) por tener acceso a la plataforma, un pago fijo por conectarse a la británica EBS Londres; (ii) por hacer operaciones, una vez conectados, un pago a la residente en Suiza del Grupo EBS, según las operaciones en las que participan.

Durante los dos ejercicios regularizados, EBS España (el EP de EBS Londres) percibió de esos doce clientes unos 450 mil euros y 435 mil euros respectivamente; y en el mismo periodo, los mismos doce clientes pagaron a EBS Suiza 539 mil euros y 717 mil euros respectivamente.

26. La liquidación consideró que el servicio prestado era único, consistente en poder participar en el mercado electrónico que funciona en la plataforma, realizando en ese mercado transacciones; servicio único por el que estos clientes le pagan una contraprestación que tiene dos componentes: una parte fija por la pura posibilidad de poder acceder, y una parte variable en función del volumen monetario de las transacciones que realicen.

La singularidad reside en que la parte fija la factura Londres y la variable Suiza; singularidad que, a juicio de la Inspección, no dificulta su consideración como servicio único.

En base a todo ello, la liquidación consideró que la suma percibida por el componente variable debe incluirse en la base imponible de la española, porque ambos conceptos responden a la prestación de un único servicio, que se presta por una residente en España (establecimiento permanente de EBS Londres) a empresas españolas, de tal forma que la operatividad en el mercado electrónico no podría llevarse a cabo si antes no se obtiene la conexión.

Por ello consideró como mayores ingresos lo cobrado a través de Suiza, y aumentó en esa medida la base imponible, y con ello la cuantía a ingresar.

27. Frente a ello la demanda sostiene que no se trata de un servicio único, sino de dos servicios prestados por dos empresas diferentes, residentes en países diferentes, bajo contratos diferentes.

Aunque se haya envuelto en otras argumentaciones más elaboradas jurídicamente, en realidad el meollo de la demanda está en rechazar este concepto de servicio único, lo que pugna con la valoración racional de la realidad, calificada por la Inspección, y que el TEAC explica diciendo que "ningún cliente pagaría por poder conectarse a la plataforma (concepto que cobra EBS Londres) si luego no pudiera operar en ella (concepto que cobra EBS Suiza)". Y buena prueba de ello, continúa diciendo, es que EBS Londres no tiene ningún cliente en España que, a su vez, no lo sea de EBS Suiza, y viceversa.

Estamos de acuerdo con esta perspectiva que, al margen de cualquier otra conceptualización, es de sentido común.

28. Partiendo de la existencia de dos servicios y dos retribuciones y tomando en consideración la organización interna del Grupo, entiende la demanda que a través de la potestad de calificación no puede la Inspección pasar por encima de ello para atribuir la renta producida por realizar las operaciones a la entidad que realmente no la percibe, el EP en España de EBS Londres; de tal manera que para poder hacerlo hubo de haber seguido alguno de los procedimientos o conceptos previstos en los artículos 15 y/o 16 LGT, porque el artículo 13 LGT no puede emplearse para modificar las consecuencias económicas emanadas de los actos jurídicos realizados por las partes, sino más bien para modificar la interpretación jurídica de una operación específica, teniendo en cuenta la sustancia económica subyacente.

En este caso, no se ha cuestionado por la Inspección los contratos suscritos por EBS Londres y EBS Suiza con sus clientes finales españoles.

En fin, ante lo que parecen sugerir la liquidación y la resolución del TEAC de que la estructura organizativa y operativa del Grupo EBS sirve a una planificación fiscal abusiva, entiende la demanda que la Administración Tributaria debió acudir a la aplicación de los mecanismos antiabuso previstos en los artículos 15 y 16 LGT, no siendo cauce idóneo el artículo 13 LGT:

29. La respuesta a este planteamiento se encuentra en el contenido de la resolución, que realmente no apreció la existencia de negocios anómalos, sino que orientado por las explicaciones del representante británico que compareció ante la Inspección a explicar la operativa, reafirmó la existencia de un único servicio o de dos, pero inextricablemente unidos, y este servicio se prestaba conjuntamente en España y Suiza, por lo que no había razón para facturar la parte fija en Londres (y en España a través de su establecimiento permanente) y una parte variable exclusivamente en Suiza, cuando esta parte está absolutamente condicionada por la primera. Es más, hasta podría considerarse que el Grupo reprodujo esquemas de tiempos pasados en los que el servicio se prestaba de otra manera; así, preguntado el Sr. Isaac por los servicios ofrecidos desde Suiza y UK y las razones por las que se factura desde dos países diferentes, manifestó que esta forma de operar tiene su fundamento en razones históricas, en la medida en que en el pasado se instalaban terminales en los locales del cliente, y si bien la forma de operar ha ido evolucionando, la forma de facturar a los clientes ha permanecido inalterada.

30. El artículo 13 de la ley 58/2003, General Tributaria dispone que "las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

La interpretación que de la potestad de calificación hizo la sentencia de esta Sala, de 1/4/2013, a la que se refiere la demanda, - que la trajo a colación para tratar de demostrar lo contrario-, permite considerar ajustado a derecho el proceder de la liquidación impugnada, pues, "el artículo 13 LGTsirve a los fines de calificar adecuadamente los actos, contratos o negocios jurídicos, permitiendo efectuar el gravamen fiscal en consonancia con el verdadero negocio celebrado, prescindiendo si es preciso de su nomen iuris, esto es, sin quedar vinculado por la calificación jurídica que las partes hayan querido otorgarle".

31. En este caso, pese a algunas alusiones, -sobre todo por parte del TEAC-, a negocios anómalos, a nuestro juicio, innecesarias, la realidad es que la liquidación toma en consideración las relaciones entre las partes, sin modificarlas por la calificación, pero de ellas concluye que la contraprestación por el servicio no puede escindirse en la forma (histórica, según el representante británico, artificial, según la liquidación) como se ha hecho, porque la percepción principal, la que se recibe fuera de España, por el mismo servicio, no podría percibirse si no fuera por el servicio prestado por la empresa española; esto es, grava la riqueza auténticamente puesta de manifiesto, aunque ello no resulte con evidencia de los contratos o negocios celebrados (STS de 13/7/2014 (rec. 1512/2013).

32. La demanda (más aún las conclusiones) rechaza que la calificación sea instrumento adecuado, y entiende que, en su caso, debió acudir a la figura de la simulación; pero la liquidación y el TEAC explícitamente rechazan que en el supuesto enjuiciado se produjera ni fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria), ni, menos aún, simulación, que tendría que haberse producido entre las empresa del Grupo oferentes del servicio y los clientes españoles, lo que nadie sostiene y queda completamente descartado, porque implicaría una operativa inimaginable.

33. No puede aceptarse que al utilizar la potestad de calificación para la práctica de la regularización la Administración evadió la carga de la prueba y vulneró las garantías procesales de la entidad recurrente, durante el procedimiento inspector, como sostiene la demanda; basta con retroceder a lo que hemos dicho sobre el procedimiento inspector y las dificultades y obstáculos que opuso le recurrente para desvirtuar esa afirmación.

34. La Inspección cuidó mucho que no se produjera doble imposición con Suiza por razón de imputar los ingresos a la española, o sobre imposición.

Lo explica el TEAC, en la página 44 y a ella nos remitimos; baste con afirmar que requerida la empresa recurrente los gastos que haya soportado EBS, que hayan contribuido a los ingresos facturados de sus clientes en España, o bien dónde fueron ingresados lo obtenido por el servicio prestado a los clientes españoles, en qué entidad se contabilizaron, en que país fueron declarados y la cuota tributaria efectivamente abonada en relación con dichos ingresos; e incluso cómo organizaba el Grupo multinacional esta prestación de servicios en otros países y la forma de facturarlos no sólo nada fue aportado, sino que el representante manifestó "hoy por hoy no pude aportar la información solicitada".

35. En definitiva, la obligación fiscal debió liquidarse atendiendo a la realidad material del servicio prestado con independencia de cuál fuera la organización del Grupo empresarial multinacional. En esto ha consistido el ejercicio de la potestad prevista en el artículo 13 LGT, potestad ínsita en

36. No desconoce este Tribunal la jurisprudencia más reciente de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (STS de 2/7/2020, y 22/7/2020; rec.cas. 1429/2018, y 1432/2018) sobre el alcance de la potestad de calificación, y su diferenciación con la simulación y con el conflicto en la aplicación de la norma (fraude de ley). La entidad recurrente hace hincapié en la misma en su escrito de conclusiones, afirmando que en presente caso se ha dado una situación como la contemplada en aquellas sentencias, de tal forma que para llegar al resultado alcanzado la Inspección debió acudir a la figura de la simulación o al conflicto en la aplicación de la norma, y al no haberlo hecho así ha violentado el ejercicio de la potestad de calificación, en la forma interpretada por la jurisprudencia, toda vez que ha considerado como un único servicio el prestado por sujetos pasivos diferentes (el EP español, y la Sucursal Suiza), y por ello ha imputado al EP español las rentas obtenidas por los diferentes sujetos de manera distinta a como ellas lo hicieron en sus respectivos impuestos, imputando a la base imponible de la Sucursal española los ingresos percibidos por EBS suiza por la cesión de la licencia de la plataforma en España.

37. A nuestro juicio, en contra de lo sostenido por la demanda, la Administración Tributaria no ha modificado elementos formales, como es la titularidad de una actividad, o la organización estructural de un grupo empresarial, que podrían exceder de la potestad de calificación.

La Inspección ha partido de los actos propios de la entidad demandante y su Grupo, conforme a la documentación aportada; ha tenido en cuenta los contratos firmados, sin modificarlos interpretativamente, sin calificarlos de manera diferente (recalificarlos); las plataformas operativas; las declaraciones de los clientes españoles; y muy especialmente lo manifestado por el representante británico del Grupo, que reconoció que esa forma de facturar respondía a razones históricas del Grupo, anudadas a los métodos existentes en su momento, sin contemplar los avances tecnológicos y la incidencia que pudieran tener en la misma.

Partiendo de todo ello, la liquidación consideró que las rentas obtenidas por el EP español debían abarcar todas las rentas generadas por la operativa completa de los clientes españoles; nada hay en ello que implique la

necesidad de acudir al conflicto o a la simulación, por lo que no podemos considerar que haya contravenido la potestad de calificación, de acuerdo con esa jurisprudencia.

38. Un último argumento despliega la demanda para considerar que la potestad de calificación empleada en realidad encerraba la aplicación de alguna de las otras cláusulas generales antiabuso: las expresiones del TEAC, tales como la sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga tributaria, etc.

Pues bien, junto con expresiones así, que realmente nada denotan si se las contextualiza, nos encontramos con otras que permiten colegir lo contrario, como cuando afirma el TEAC, a propósito de la culpabilidad de la conducta, que "...en este caso el Tribunal no considera que la manera de proceder de la entidad haya sido dolosa...; este Tribunal no considera que el Grupo EBS esté desviando más de la mitad de sus ingresos a Suiza con la finalidad de eludir al fisco español...".

De las declaraciones del representante británico en España durante el procedimiento inspector (a él ya nos hemos referido) deduce el TEAC que la operativa nos sitúa no ante un Grupo que desvía parte de sus ingresos a Suiza para no tributar por ellos en España, sino ante un Grupo cuyo modelo de negocio resulta contrario a la lógica de que la renta generada por la realización de operaciones se atribuya a una sociedad y la utilización de la plataforma a otra cuando ambas operaciones son inescindibles: -la primera sin la segunda no vale nada; la segunda sin la primera ni siquiera puede llevarse a cabo-, entendiendo que la razón para tributar en dos países no se sustenta en una diferenciación de servicios, que no se basa en auténticas prestaciones recibidas y percibidas por los usuarios españoles.

En esto ha consistido la calificación llevada a cabo por la Inspección; no otra cosa.

39. No puede sostenerse sino que, desde la perspectiva del cliente español, el servicio es único, y la causa del pago también es única, la realización de las operaciones a través de la plataforma, aunque se le haya dado a la facturación la forma que tenía cuando el servicio se prestaba de otra manera.

40. Dentro de este apartado impugnatorio, la demanda engloba bajo la rúbrica de que la Administración Tributaria tenía a su disposición mecanismos legalmente previstos para practicar la pertinente regularización, tales como la declaración de la existencia de un establecimiento permanente en España de EBS Suiza, y la posterior atribución a éste de la renta de fuente española, o bien sobre los precios de transferencia, argumentos que nos resultan irrelevantes, porque ninguna de estas cuestiones han sido objeto del procedimiento inspector ni de su resultado, la regularización, cuya legalidad examinamos de acuerdo con los términos en los que se ha realizado, no con otras hipótesis.

41. En este orden de cosas, no podemos compartir el contenido de la demanda de que la regularización practicada hizo caso omiso de la normativa que rige la atribución de rentas a los EP sitios en España de entidades no residentes, que hubiera necesitado un análisis económico relativo a las funciones, activos y riesgos que asume EBS España, y siguiendo el procedimiento del artículo 7.2 del CDI España-UK, que atribuyen en cada Estado contratante los beneficios que el EP hubiere podido obtener de ser una empresa distinta y separada.

No es asumible porque para ello hubiera sido necesario incorporar al procedimiento inspector cuantas magnitudes económicas y de toda índole fueran necesarias, y lo cierto es que, como se ha dicho, pese a los reiterados intentos de la Inspección, esta aportación no se produjo, por lo que no se pudo determinar si la participación del EP español en la obtención de las rentas estaba o no adecuadamente retribuida, siendo igualmente irrelevantes, por la misma razón, las pericias incorporadas a la causa sobre los precios de transferencia.

42. Además, esta última alegación contradice la propia operativa de la entidad recurrente, porque ésta presentó la declaración por el IRNR de los periodos declarando las rentas que consideró, lo que supone que aceptó que retribuían adecuadamente la participación del EP en España y, por tanto, se ajustaban a las normas del CDI mencionadas.

La Inspección para regularizar de forma íntegra solicitó a la entidad recurrente la oportuna información respecto a los ingresos del Grupo que pudieran incidir en controversia con la regularización, es decir la tributación en UK o en Suiza, así como los gastos anudados a esos ingresos, sin que obtuviera respuesta alguna, lo que ahora se pretende corregir con la aportación de pruebas documentales y periciales que resultan irrelevantes, unas por constituir documentos privados, que no son aptos para acreditar la tributación de esas rentas fuera de España; la pericial por partir de una premisa inconsistente, pues no se discute si la retribución percibida por el EP español, por las funciones y riesgos asumidos en el marco de su actividad, son económicamente razonables y acordes con los estándares del mercado, porque esta cuestión debió debatirse, en su caso, en el procedimiento de inspección, para lo que fue decisivo el comportamiento nada colaborativo de la entidad recurrente.; pues en el marco de las actuaciones de comprobación pudieron aportarse las cuentas anuales y las declaraciones tributarias que ahora se presentan en esta forma, y sin embargo no se hizo, pese al interés del procedimiento inspector en aclarar estas cuestiones para evitar lo que ahora denuncia la demanda; y no es aceptable el argumento de que por impedimento legal suizo no resulta posible a esta parte proceder a su aportación, sin explicitar cuál es ese impedimento, cuando se está hablando de declaraciones tributarias y de contabilidad de empresas del propio Grupo.

Se desestima.

Quinto.

Sobre la sanción impuesta. -

43. Derivada de la liquidación se impuso una sanción por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, prevista en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria.

44. Anulada parcialmente la liquidación por el TEAC y, consecuentemente, la parte de la sanción afectada por aquella decisión, los elementos objetivos del tipo sancionado, es decir, el dejar de ingresar parte de la deuda tributaria se integra en su mayoría (sólo a ello se refirió la demanda) por la deuda no ingresada por no haber consignado en la base imponible toda la renta generada por la prestación del servicio, es decir, porque no declaró parte de los ingresos atribuibles al EP español, concretamente los facturados en Suiza.

45. En la medida que hemos confirmado la regularización por este concepto, en la misma medida cabe afirmar la concurrencia de los elementos objetivos del tipo, que determinan que la conducta sea típica y antijurídica, así como la existencia de prueba de cargo suficiente.

No son, por tanto, aplicables las muchas sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, - mencionadas por la demanda-, que resaltan la necesidad de la existencia de una prueba de cargo, pues resulta indudable que todo lo practicado en el procedimiento inspector se trasladó como elemento probatorio al procedimiento sancionador, y de aquel se extrae, sin ninguna dificultad, todos los elementos de la infracción.

46. La demanda cuestiona también la culpabilidad, pero realmente no argumenta nada en contra de una hipotética falta de motivación de la misma, sino que acude al elemento de exclusión de la culpabilidad por la interpretación razonable de la norma, tratando de demostrar que su actuación se fundamentó en la conducta que le era exigible en derecho, porque su base imponible durante los ejercicios inspeccionados se correspondía con su resultado contable, ajustado de conformidad con la normativa aplicable a estos efectos.

47. Pero lo cierto es que, como hemos dicho, la regularización no se supeditó a la controversia interpretativa del ordenamiento jurídico entre las partes, sino a un actuar ajeno a la más elemental lógica operativa, que condicionó la contabilización realmente llevada a cabo y, por ende, la tributación, minorada en la parte que debió ser contemplada también por el EP español.

O, como acertadamente sostiene el TEAC, aquí el debate no ha consistido en si determinada norma ha debido interpretarse de una manera o de otra; aquí lo que se ha debatido ha sido fundamentalmente fáctico: si estamos ante dos servicios independientes, como predica la entidad, o ante un único servicio, o, más propiamente, ante dos servicios inescindibles; aquí no ha habido dudas normativas.

48. A propósito de ello (y de la motivación de la culpabilidad) resulta especialmente significativo lo expresado por la Inspección "...en relación con estos ingresos no declarados, el servicio es indivisible y en todo momento el obligado tributario hubo de ser consciente de que el servicio era único, pues es claro que el cliente o suscribía los dos contratos o no suscribía ninguno. Y es evidente y notorio que si el servicio era único todos los ingresos que reportaba el servicio debían tributar a la Administración española. Ello implica que, cuando menos, la actuación del obligado tributario fue negligente, pues debió haber mantenido el cuidado exigible al declarar el IRNR, tomando en consideración que el servicio ofrecido al cliente era único y que por ello todos los ingresos derivados del mismo debían ser imputados al establecimiento permanente y declarados a la Administración española"; y sobre ello nada ha dicho la demanda.

49. Los argumentos complementarios de la demanda referidos a la actuación de la recurrente, o no se compadecen con la realidad, o resultan irrelevantes y, por tanto, ino cuos.

No puede sostenerse, con un mínimo de seriedad, que colaboró en todo momento con el actuario; basta un repaso de lo que hemos dicho más arriba, que no es sino una síntesis de lo actuado en el procedimiento, para comprobar que esa afirmación es irreal.

50. En fin, ni la buena (o mala) fe, ni la intención (o no) defraudatoria son elementos integrantes del tipo, más allá de que permitan en ocasiones valorar la culpabilidad de la conducta, pero en este caso, lo actuado no permite llegar a una conclusión contraria a la resolución sancionadora.

51. Por último, reiterando lo dicho más arriba, poca convicción demuestra la entidad demandada en esta impugnación cuando en el escrito de conclusiones ni lo menciona, al considerar que ha encontrado un filón argumentativo en la jurisprudencia sobre la calificación.

Se desestima.

Sexto.

Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, 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, al desestimarse la pretensión actora, procede imponerle las costas.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 879/2019, promovido por la Procuradora Sra. Centeno Rodríguez en nombre y representación de la Entidad EBS Dealing Resources Int. Lt. Sucursal en España, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10/7/2019, y la liquidación y sanción de las que trae causa, por ser ajustadas a derecho, imponiendo las costas del recurso a la parte recurrente.

Líbrense y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta- expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.