



Roj: **STS 704/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:704**

Id Cendoj: **28079130022017100068**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/02/2017**

Nº de Recurso: **2970/2015**

Nº de Resolución: **293/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Segunda Sentencia núm. 293/2017

Fecha de sentencia: 21/02/2017

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION Número del procedimiento: 2970/2015 Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria Fecha de Votación y Fallo: 11/10/2016 Voto Particular Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2 Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo Transcrito por: Nota:

Resumen

Impuesto sobre Sociedades. Operaciones entre sociedades vinculadas. Valoración a precio de mercado. Acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras suficientemente motivado. La denuncia sobre infracción del artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , sobre libertad de establecimiento, es cuestión nueva que no puede ser abordada en casación. Existe vulneración del artículo 16 de la Ley 43/1995 y del 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , por haberse aplicado un método de valoración cuya vigencia legal es posterior al devengo de los impuestos comprobados, sin que sea admisible su aplicación retroactiva, dado el mandato expreso de la Ley 36/2006, que establece el régimen de las operaciones vinculadas -y, entre sus normas, el método del margen neto del conjunto de las operaciones- para los ejercicios que comiencen el 1 de diciembre de 2006. RECURSO CASACION núm.: 2970/2015

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Segunda Sentencia núm. 293/2017

Excmos. Sres.

D. Manuel Vicente Garzón Herrero, presidente

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. Emilio Frías Ponce

D. José Díaz Delgado

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández Montalvo

En Madrid, a 21 de febrero de 2017.



Esta Sala ha visto el recurso de casación nº **2970/2015** , interpuesto por la Procuradora doña Ana Rayón Castilla, en nombre y representación de la entidad mercantil **CÍTRICOS Y REFRESCANTES, S.A.**, contra la sentencia de 16 de julio de 2015 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administración nº 267/2012 . Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) dictó, el 16 de julio de 2015, sentencia en el recurso contencioso-administrativo nº 267/2012 , seguido a instancia de la sociedad mercantil CÍTRICOS Y REFRESCANTES, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de abril de 2012, desestimatoria de la reclamación por dicha entidad, en su condición de sociedad dominante del grupo consolidado 26/93, contra acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006 (meses de enero y febrero).

SEGUNDO .- Dicho Tribunal de instancia dictó sentencia el 16 de julio de 2015 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"...FALLAMOS: Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad CITRICOS REFRESCANTES S.A (CITRESA) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26/04/2012, la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. En cuanto a las costas procede su imposición a la actora al ser sus pretensiones íntegramente desestimadas..."

TERCERO .- Notificada la sentencia a las partes, la representación procesal de la entidad mercantil CÍTRICOS Y REFRESCANTES, S.A. (CITRESA, en adelante) presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, que se tuvo por preparado mediante diligencia de ordenación de 15 de septiembre de 2015, en la que se acordó emplazar a las partes para que, en el plazo de treinta días, pudiesen comparecer ante este Tribunal Supremo.

CUARTO .- Emplazadas las partes, la Procuradora Sra. Rayón Castilla, en la representación indicada, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 29 de octubre de 2015 escrito de interposición del recurso de casación, en el cual, tras aducir los motivos oportunos, solicitó a la Sala: "*...dicte Sentencia por la que, estimando los motivos de casación expuestos en el presente escrito, case y anule la Sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho...*".

QUINTO .- Admitido a trámite el recurso de casación por providencia de la Sección Primera de esta Sala de 14 de diciembre de 2015, se acordó la remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación de 22 de diciembre de 2015 entregar copia del escrito de interposición del recurso a la parte recurrida a fin de que, en el plazo de treinta días pudieran oponerse al recurso, lo que efectuó el Abogado del Estado, en escrito de 21 de enero de 2016, interesando la desestimación del recurso, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de costas a la parte contraria.

SEXTO .- Por providencia se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 11 de octubre de 2016, habiendo continuado la deliberación del asunto en sucesivas fechas hasta la del 7 de febrero de 2017, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 16 de julio de 2015 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), desestimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 267/2012 , promovido por la entidad que ahora es recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de abril de 2012 a que se ha hecho referencia más arriba.

Los ajustes llevados a cabo en las actuaciones inspectoras dieron lugar a las siguientes modificaciones en la deuda tributaria:

- En la sociedad dominante CITRESA se incrementa la base imponible declarada de los ejercicios 2003 a 2005 como consecuencia del expediente de comprobación de valores nº 11/2009, a fin de determinar el precio de mercado en operaciones entre entidades vinculadas, relativo al suministro de determinados componentes de



fruta y otros componentes por parte de Citresa a Schweppes International Limited, acuerdo comunicado a la sociedad el 30 de julio de 2009.

- En la sociedad dominada SCHWEPPEPES, S.A. (SSA) se incrementó la base imponible declarada de los ejercicios 2003 a 2006 (éste último año, sólo enero y febrero), como consecuencia del expediente de comprobación de valores nº 10/2009 -también en relación con operaciones vinculadas sobre valoración del suministro de concentrados y extractos por parte de la entidad Schweppes International Limited, residente en Holanda, a SSA.

La deuda tributaria propuesta, luego ratificada en el acuerdo de liquidación, ascendió a 9.822.023,60 euros (ejercicio 2003); 14.781.475,51 euros (ejercicio 2004); 10.417.421,41 euros (ejercicio 2005) y 3.403.588,34 (ejercicio 2006), integradas por cuota e intereses de demora.

SEGUNDO .- Frente a la sentencia, la entidad recurrente dedujo recurso de casación, articulando los siguientes motivos:

1º) Al amparo del artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional , por indebida aplicación de las normas sobre prescripción extintiva (en lo que afecta a los periodos 2003 y 2004), al infringir la sentencia las normas reguladoras de la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, en particular el artículo 150 de la Ley General Tributaria y artículo 184 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria -Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio-; así como la jurisprudencia de esta Sala sobre la motivación del acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras, concretada, entre otras, en sus Sentencias de 12 de marzo de 2015 (recurso de casación 4074/2013), 29 de enero de 2014 (recurso de casación 4649/2011), 28 de febrero de 2013 (recurso de casación 2320/2010), 12 de junio de 2012 (recurso 327712009), 11 de octubre de 2012 (recurso 712/2010) y de 13 de diciembre de 2012 (recurso 251/2010); y las normas sobre prescripción tributaria, recogidas en los artículos 66 y siguientes de la Ley General Tributaria , así como la jurisprudencia sobre las mismas (por todas Sentencia de 5 de noviembre de 2012, recurso de casación n.º 2347/2010).

2º) Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , por infringir la sentencia de instancia el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , relativo al principio comunitario de libertad de establecimiento, y la jurisprudencia emitida en relación con la libertad citada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea representada, entre otras, por las Sentencias de 12 de diciembre de 2002 (asunto C-324/00), 13 de marzo de 2007 (asunto C- 524/04) y de 17 de enero de 2008 (asunto C-105/07).

3º) También con base en el artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 3 y 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -TRLIS - (así como los artículos 3 y 16 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades); el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (y 16 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril); los artículos 31.3 y 133 de la Constitución Española , el artículo 8 de la Ley General Tributaria , y el artículo 3 del Código Civil ; el artículo 9 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y los Países Bajos el 16 de junio de 1971, en relación con el artículo 96 de la Constitución Española , el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, los Comentarios y las Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales publicadas por la OCDE en 1995 (en adelante, las Directrices de la OCDE).

4º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por vulneración del 16 del TRLIS (y el mismo artículo de la LIS de 1995) en relación con los artículos 24 de la Constitución Española , 105.1 y 106.1 de la LGT y 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , así como de la jurisprudencia que los interpreta (Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2010, recurso nº 3971/2005 , y de 13 de mayo de 2011, recurso nº 3408/2007) y la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre , que modifica el Real Decreto 1777/2004, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

5º) Al amparo del artículo 88.1.d) LJCA , se supone que la sentencia infringe los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española , 105.1 y 106.1 de la Ley General Tributaria , 60 y 61 de la LJCA , y 317 a 327 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (en especial, artículos 319 y 326), así como la jurisprudencia que los interpreta, por falta de valoración de la prueba documental practicada o la valoración según criterios irrazonables o arbitrarios incompatibles con la sana crítica y que conducen -dice la recurrente- a resultados inverosímiles.

6º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los mismos preceptos que en el motivo anterior y la jurisprudencia aplicable (Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2010, recurso nº 3971/2005 , y de 13 de mayo de 2011, recurso nº 3408/2007) en relación con la valoración de los dictámenes periciales y las declaraciones de los peritos en el acto de ratificación, según criterios que la parte juzga irrazonables o arbitrarios, incompatibles con la sana crítica, que conducen a resultados inverosímiles.



7º) Infracción de los artículos 3 y 16 del TRLIS (así como de los artículos 3 y 16 de la LIS) y del artículo 16 del RIS (así como del artículo 16 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), puestos en relación con el artículo 24 de la CE.

TERCERO .- En relación con el primer motivo de casación, en que se suscita la cuestión de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección -por insuficiente motivación del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, con efectos sobre la pretendida prescripción alegada, la sentencia recurrida afirma lo siguiente:

"[...] SEGUNDO.- La primera alegación de la actora realizada en su demanda es la relativa a que no se ha motivado el acuerdo de ampliación por la inspección de 16 de diciembre de 2008 basándose en los motivos por los que el art. 150 LGT autoriza a ampliar el plazo inicial de duración de las actuaciones inspectoras, y en consecuencia, cuando se dictaron los acuerdos de liquidación (notificados el 1 de diciembre de 2009) había prescrito el derecho de la Administración para liquidar el IS correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004, por lo que procede anular las deudas tributarias derivadas de los mismos, sin que se le pueda reprochar a la actora, como hace el TEAC que la misma cuestión no se hiciese valer ante la inspección y solo en vía de reclamación económica administrativa, donde no es obstáculo alguno que igualmente se pueda apreciar, al igual que ahora en fase jurisdiccional.

Respecto a esta cuestión, recordar el iter cronológico del que deriva dicho acuerdo de ampliación:

- Propuesta de ampliación del plazo de 15 de diciembre de 2008 (el 28/12/08 se notifica a la entidad la apreciación de las circunstancias y el 15/12/08, pasado el plazo de alegaciones se eleva la propuesta de ampliación al Inspector Jefe), tras recogerse las 13 diligencias de constancia de hechos extendidas hasta entonces se citan los volúmenes concretos de operaciones declarados por CITRESA en los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006 (del 1/01 al 28/02), que ascienden respectivamente a 11.908.876,02 €, 13.302.232,24 €, 12.354.006,16 € y 1.854.281,47 €, **mportes muy superiores a los exigidos por la normativa mercantil para la obligación de auditar sus cuentas**. Igualmente se dice que la sociedad forma parte del Grupo de Sociedades nº 26/93 en calidad de sociedad dominante, **Grupo en régimen de tributación consolidada** para el que igualmente se va a instar la ampliación de aquel plazo, haciéndose hincapié en otras circunstancias (referidas expresamente al folio 15 de la resolución del TEAC).

- Frente a aquella propuesta de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, a pesar de la expresa indicación que se hacía en el acuerdo del plazo de diez días de que disponía la actora para ello, no formuló ésta oposición alguna.

- El 19 de diciembre de 2012, se acuerda la ampliación del plazo de actuaciones, siendo el acta y el informe ampliatorio de 22 de septiembre de 2009 (folio 2258 a 2336).

Llegados a este punto, por su paralelismo, debemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2012, Recurso de Casación 3276/2008, en su Fundamento de Derecho Tercero:

" Por tanto, el hecho de estar ante un Grupo Consolidado, de que se habían producido operaciones de fusión en el ámbito del Grupo y que la investigación abarcaba un concepto impositivo de carácter general, son razones suficientes, a juicio de la Sala, para entender que procede la ampliación del plazo para desarrollar las actuaciones inspectoras. Razones que se encontraban ya en el Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de 25 de mayo de 2000, en el que se hacía constar que concurrían algunas de las circunstancias que permiten la ampliación por considerar que existe una especial complejidad: «ser su volumen de operaciones en todos los ejercicios superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas las sociedades», «tratarse de un Grupo de Sociedades en Régimen de Consolidación Fiscal», y que «el volumen de facturación está en directa relación con la documentación que debe ser examinada por la Inspección, habiéndose comprobado tras seis meses de actuaciones la conveniencia de la ampliación del plazo inicial, por volumen de la documentación a comprobar y la dificultad de obtención de algunos justificantes, a lo que se unen las operaciones de fusión llevadas a cabo entre empresas del grupo». Doctrina que hemos reiterado en las Sentencia de esta misma fecha, referidas también a la entidad ahora recurrente".

En el presente caso, no sólo en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras notificada a la entidad dominante, se decía que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general, sino que igualmente se puntualiza que el importante volumen de operaciones del obligado tributario es muy superior a los exigidos para la obligación de auditar sus cuentas, la existencia de operaciones entre sociedades vinculadas (las integrantes de aquel Grupo), exige no sólo la realización de simultáneas actuaciones frente a éstas, sino la necesidad de valorar tales operaciones y que llevó a la Inspección a cifrar éstas en un precio distinto del pactado, en tanto no respondía aquél al valor normal de mercado.



Pues bien, partiendo de la doctrina del Tribunal Supremo reseñada, sobre la motivación del Acuerdo de ampliación -especialmente cuando estamos ante un Grupo en régimen de Consolidación Fiscal- y las circunstancias concretas que la Inspección hace constar en este caso en el Acuerdo de ampliación, debe confirmarse que existe una motivación suficiente para la ampliación del plazo, y que concurren las circunstancias que lo permiten, lo que excluye la existencia de prescripción, debiendo, en consecuencia, desestimarse el motivo de recurso [...].

Este primer motivo, cuyo eventual éxito procesal afectaría únicamente a dos de los ejercicios objeto de regularización, los de 2003 y 2004, debe ser desestimado, pues la sentencia no está incurso en la infracción normativa que se le imputa, sino que interpreta correcta y adecuadamente nuestra jurisprudencia en relación con la exigencia de motivación del acuerdo de la inspección por el que se prorroga el plazo máximo de las actuaciones inspectoras, previsto, en este caso, en el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria de 2003 .

Señala el indicado precepto, bajo la rúbrica general de "plazo de las actuaciones inspectoras" , en su apartado primero, que:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho".

En este primer motivo, la sociedad recurrente considera, en contra de lo sustentado en la sentencia recurrida, que en el asunto examinado la Inspectora Jefe de la Dependencia actuante no justificó por qué el hecho de que el volumen de operaciones del Grupo fiscal en los ejercicios examinados, por importes muy superiores a los exigidos por la normativa mercantil para la obligación de auditar sus cuentas; o el hecho de que la sociedad formara parte del Grupo de Sociedades nº 26/93 en calidad de sociedad dominante, hacían en este caso concreto que la comprobación revistiera una especial complejidad, legitimadora de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Entiende la parte recurrente, además, que resulta irrelevante la circunstancia de que no se formularan alegaciones a la propuesta de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y asegura que la sentencia impugnada no ha tenido en cuenta que *"...en este caso, tanto el Inspector actuante como el Inspector Jefe que dicta el acuerdo se limitaron a equiparar automáticamente los conceptos "elevado volumen de operaciones" y "pertenencia a un Grupo de consolidación" a "especial complejidad", sin exponer cómo y por qué, en este caso concreto, el elevado volumen de la cifra de negocios o la existencia de un Grupo de consolidación llevaba a entender que existía una actuación de especial complejidad que justificaba que el plazo máximo de 12 meses era insuficiente para concluir las actuaciones inspectoras".*

Sin embargo, frente a la opinión de la recurrente, fácilmente se comprueba, para desvanecer la eficacia del motivo, cómo para la Sala de instancia el volumen de operaciones de la sociedad inspeccionada o su pertenencia al grupo fiscal indicado son sólo indicios o signos que, conforme a la ley, revelan la especial complejidad de estas actuaciones, puesto que los pone en relación con otras circunstancias objetivas, que traslada a la motivación del acto, como son que la comprobación fuera general -no sólo sobre elementos aislados de su situación tributaria-, y que abarcara varios impuestos y ejercicios, añadiendo a esos datos iniciales que *"...la existencia de operaciones entre sociedades vinculadas (las integrantes de aquel Grupo), exige no sólo la realización de simultáneas actuaciones frente a éstas, sino la necesidad de valorar tales operaciones y que llevó a la Inspección a cifrar éstas en un precio distinto del pactado, en tanto no respondía aquél al valor normal de mercado".*



Por consiguiente, la sentencia impugnada no contraviene la doctrina sentada por esta Sala sobre la motivación de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras [véanse, por todas, las sentencias de 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05, FJ 3º) y 2 de febrero de 2011 (casación 57/07, FJ 3º), así como otras varias posteriores], conforme a la cual, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 -luego, el artículo 150.1 de la LGT de 2003 aquí aplicable- menciona para que proceda la ampliación del plazo. Antes bien resulta preciso, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso, exteriorizando las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. Ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. La corrección de la decisión de la Audiencia Nacional en este punto se confirma, además, al examinar el acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras en relación con la propuesta formulada por el jefe de equipo actuario que le precede, en cumplimiento del meritado artículo 150.1 LGT, en relación con el artículo 184 del Reglamento que disciplina, entre otros, el procedimiento de inspección -Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio -.

En tales documentos se aprecia visiblemente la especial complejidad de las actuaciones inspectoras examinadas, no sólo por el volumen de operaciones de la entidad inspeccionada y la pertenencia a un grupo consolidado -como datos abstractamente considerados-, sino también por los conceptos impositivos inspeccionados [impuesto sobre sociedades, períodos 01/2003 a 02/2006; retenciones/ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, del trabajo personal y de actividades profesionales, períodos 01/2004 a 12/2005; o impuesto sobre el valor añadido, períodos 01/2004 a 12/2005]; por el alcance general de las actuaciones; y por la secuencia de diligencias inspectoras documentadas hasta entonces, de que se deja constancia con sus respectivas fechas -13 diligencias en un lapso temporal de ocho meses-. Se indica además (punto 5º de la propuesta) "*...la existencia de operaciones de reestructuración empresarial, como son las operaciones de fusión por absorción llevadas a cabo en los ejercicios objeto de comprobación, efectuadas por algunas empresas integrantes del grupo fiscal*".

Lo razonado comporta el rechazo del primer motivo de casación.

CUARTO .- El segundo motivo de casación pretende que la sentencia de instancia infringió el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, relativo al principio de libertad de establecimiento, así como la jurisprudencia emitida en relación con la libertad citada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE- representada, entre otras, por las Sentencias de 12 de diciembre de 2002 (asunto C-324/00), 13 de marzo de 2007 (asunto C-524/04) y de 17 de enero de 2008 (asunto C-105/07).

Al margen de toda otra consideración, lo cierto es que en el proceso de instancia no hubo la menor alusión al alcance de dicha libertad de establecimiento ni, en general, referencia alguna a la vulneración del Derecho de la Unión Europea, de suerte que no es dable invocar ahora su infracción. Nada de ello fue objeto de debate, ni fue mencionado siquiera en el curso del proceso, por lo que se trata de una cuestión nueva que pretende introducirse ahora, indebidamente, en casación.

En fin, no se trata sólo de que en el recurso de casación se hayan esgrimido algunos preceptos y argumentos nuevos sino que, a través del segundo motivo de casación que estamos examinando, la sociedad CITRESA intenta introducir en el debate una cuestión que en el proceso de instancia no se había suscitado y sobre la que, claro es, la sentencia no se pronuncia, ni pudo hacerlo. Y como hemos señalado en repetidas ocasiones -sirva de muestra nuestra sentencia de 26 de abril de 2012 (recurso de casación nº 857/2009) en la que se citan otras de 12 de junio de 2006 (casación 7316/2003), 22 de enero de 2007 (casación 8048/2005) y 7 de febrero de 2007 (casación 9707/2003)- la introducción de cuestiones nuevas no tiene cabida en casación. En el mismo sentido, cabe reiterar la cita de la reciente sentencia de 5 de mayo de 2014 (recurso de casación nº 6222/2011).

Como afirma la sentencia de esta misma Sala y Sección de 20 de mayo de 2008, recaída en el recurso de casación nº 6453 / 2002:

"... CUARTO.-... el motivo debe ser desestimado, porque plantea una cuestión nueva en el recurso de casación, que no fue alegada en la instancia ni abordada por la sentencia impugnada. Una jurisprudencia reiterada de esta Sala niega la posibilidad de que en sede de un recurso de casación se introduzcan cuestiones nuevas no planteadas en la instancia (entre otras, sentencias de 5 de Julio de 1996, 3 de Febrero de 1998 y 23 de Diciembre de 2004). Tal jurisprudencia se expone con detalle en la de 5 de Julio de 1996, en la que se declara que queda vedado un motivo casacional que, al amparo del art. 95.1.4º de la anterior Ley de la Jurisdicción, suponga "el planteamiento por el recurrente de cuestión nueva que no haya sido suscitada en la instancia y que, por consiguiente, no haya sido objeto de controversia ni de decisión en la sentencia recurrida; ello por dos razones, por una parte, porque el recurso de casación tiene como finalidad propia valorar si se infringieron por el Tribunal



<<a quo>> normas o jurisprudencia aplicable (además de si se quebrantaron las formas esenciales del juicio por haberse vulnerado las normas reguladoras de la sentencia o las que rigen los actos o garantías procesales siempre que en este último caso se haya producido indefensión), y resulta imposible, ni siquiera como hipótesis que pueda producirse aquella infracción en relación con una cuestión que ni siquiera fue considerada y sobre la que, por tanto, no hubo pronunciamiento en la sentencia- omisión que, en su caso, de entenderse improcedente, tendría su adecuado cauce revisor en el de la incongruencia omisiva-, y por otra, porque tan singular mutatio libelli afectaría al mismo derecho de defensa del recurrido (art. 24.1 CE), en el supuesto de que, sin las posibilidades de la alegación y de la prueba que corresponden a la instancia, se entendiera admisible el examen y decisión de una cuestión sobrevenida a través del recurso de casación con las limitaciones que comporta su régimen respecto a dichos medios de defensa (SSTS de 16 y 18 de enero , 11 y 15 de marzo de 1995 , por todas las que rechazan el planteamiento en casación de cuestiones nuevas)".

En el caso presente pudo suscitarse la cuestión ahora planteada tanto ante el TEAC como ante la Sala, pero la parte no lo hizo, por lo que es lógico que no exista respuesta a este tema. Por lo expuesto, procede rechazar el motivo...".

Tal doctrina general se recoge en otras muy numerosas sentencias de este Tribunal Supremo.

En todo caso, aun prescindiendo de tan insalvable escollo procesal, podemos añadir, a los meros efectos argumentativos, que no cabe dudar de la conformidad al Derecho de la Unión Europea del régimen de las operaciones vinculadas en España, en los términos en que tal infracción se nos propone, que es lo que en rigor se postula en casación por vez primera, siendo bastante para sustentar esta afirmación con dejar constancia de algunas elementales consideraciones, como la de que la censura se proyecta de forma indiscriminada sobre el conjunto de la ley (esto es, sobre el régimen legal de las operaciones vinculadas que regula el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y luego el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -TRLIS-), mientras que, al tiempo y en abierta contradicción, se preconiza la aplicación del precepto para resolver el caso, partiendo por ende de su acomodo al Derecho de la Unión Europea.

Por otra parte, la premisa sustentadora de la duda sobrevenidamente surgida se asienta sobre un presupuesto no del todo cierto, cual es que la regulación del apartado 1 del artículo 16, a cuyo tenor "1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación " (el subrayado es de la sentencia), significa una diferencia indiscriminada de trato entre las sociedades españolas y las no residentes, pues sería sólo en éstas, con pretendida vulneración de la libertad de establecimiento, donde concurriría en exclusiva la hipótesis legal habilitante del ajuste a precio de mercado.

Pues bien, tal presupuesto no es, con carácter general -tal como lo es la norma, de suyo abstracta y potencialmente dirigida a la ordenación de una muy diversa multiplicidad de situaciones de diferente naturaleza-, cierto y necesario, pues puede darse perfectamente el caso de personas o entidades residentes en España en las que concurra ese resultado global de menor o diferida tributación.

Al margen de lo anterior, la imputación a la norma legal de contradicción con la libertad de establecimiento reconocida en el artículo 49 TFUE no toma en consideración que, además de la habilitación legal interna, el régimen de aplicación del valor de mercado a las operaciones vinculadas cuenta también con el respaldo añadido de los convenios bilaterales y, en este particular caso, del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que la recurrente no pone en tela de juicio desde la perspectiva de la reclamada libertad de establecimiento, siendo así que dicho Convenio prevé en caso de empresas asociadas, esto es, cuando "...b) unas mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una Empresa de un Estado Contratante y de una Empresa del otro Estado Contratante, y en uno y otro caso, las dos Empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas, que difieren de las que serían acordadas por Empresas independientes", que "los beneficios que una de las Empresa habría obtenido de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta Empresa y sometidos a imposición en consecuencia".

Prueba palpable de que no albergamos dudas -las que abstractamente se traen al caso- acerca de la pretendida vulneración es que este Tribunal Supremo viene interpretando, en numerosas sentencias y desde hace años, el régimen legal de los precios de transferencia, sin haberse planteado, ni aun por hipótesis, esa alegada contravención.

QUINTO .- Procede ahora abordar el examen del tercer motivo de casación. A tal efecto, comienza la recurrente el desarrollo argumental del motivo con la afirmación de que "[...] una de las más claras violaciones de las normas del ordenamiento jurídico aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate en la instancia deriva del criterio mantenido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, como premisa esencial en que se soporta su interpretación, de la posibilidad de que en los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006 (enero y febrero), pudiera aplicarse como método de valoración el denominado margen neto del conjunto de las operaciones (en adelante, TNMM) aun cuando el mismo no estuviera previsto en la normativa aplicable, como eran el artículo 16.3 del TRLIS en la redacción vigente en los ejercicios a que se refiere la comprobación, y su homólogo en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vigente en el ejercicio 2003".

Podemos adelantar que la Sala de instancia viene a reconocer, que la Administración aplicó para determinar el valor de mercado en las operaciones vinculadas realizadas entre enero de 2003 y febrero de 2006 un método de valoración, el del margen neto del conjunto de las operaciones, que no alcanzó vigencia legal hasta la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Las razones aducidas en la sentencia para justificar la procedencia de este método son las que a continuación se transcriben:

"[...] **CUARTO**.-... En el caso que nos ocupa, el artículo 16.4 punto 1 de TRLIS prevé los siguientes métodos:

- a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Métodos alternativos.

Tras la reforma de la Ley 36/2006, se recoge expresamente en el apartado b) del art. 16.4.2º del TRLIS.

Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

- a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Procurando recoger un consenso de los diferentes estudios consultados, enfocados en su vertiente económica y salvo mejor criterio, podemos concluir los siguientes apuntes básicos:

Comparable Uncontrolled Price (CUP) o Método del Precio Libre Comparable:

La OCDE le define como el método de más directa aplicación, y se caracterizaría por: precio. Ser el único que directamente valora las operaciones en términos de Su complejidad estriba en que, primero resulta difícil encontrar información suficientemente fiable para la aplicación del método, y segundo no facilita el agregar operaciones similares.

- El método CUP, requiere un alto grado de equiparabilidad respecto de aquellas operaciones que se desean tomar como indicador del valor normal de mercado de la operación.

El artículo 16 del TRLIS anterior a la reforma del 2006, recogía la implementación de este método como preferencial respecto del resto de métodos. Tras la modificación del artículo, esta preferencia ha desaparecido, acogiéndose una nueva y más acorde con los principios de la OCDE.

- Método del margen neto del conjunto de las operaciones (TNMM) aplicado por la Administración.

Este método no estaba expresamente admitido por la normativa española con anterioridad a la reforma del 2006.

El TNMM reconstruye el precio al que entidades vinculadas deberían realizar las operaciones a través de determinar un margen neto de mercado, requiere una menor calidad de comparables en términos de producto y funciones. La razón estriba en que al medir rendimientos netos con base en beneficios operativos (antes de intereses e impuestos), las diferencias en funciones, activos, y riesgos se diluyen.

El TNMM es frecuentemente utilizado a la hora de valorar operaciones vinculadas dado que, cuando carecemos de información apropiada que nos permita utilizar otros métodos, la forma más eficiente y segura de calcular el valor de mercado es a través de una búsqueda de comparables en bases de datos, que nos debería dar como resultado entidades que realicen funciones, utilicen activos y corran riesgos similares y para un producto o servicio similar al que vamos a valorar en la operación a analizar.

Este último es el utilizado por la Administración y dicho método es el que la OCDE en sus Directrices sobre Precios de Transferencia denomina "método del margen neto de la operación" y se incluye dentro de los métodos basados en el beneficio transaccional; en el epígrafe 3.26 de dichas Directrices se define de la siguiente forma:

"El método del margen neto de la operación determina, a partir de una base adecuada (por ejemplo costes, ventas, activos) el margen neto de beneficio que obtiene un contribuyente de una operación vinculada,... En particular, esto implica que el margen neto que obtiene el contribuyente de una operación vinculada (...) idealmente debiera fijarse tomando como referencia al margen neto que el mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables no vinculadas. Cuando no sea posible, puede resultar indicativo el margen neto que habría obtenido en operaciones comparables en una empresa independiente".

QUINTO.- Método del margen neto del conjunto de las operaciones (TNMM).

La Administración tributaria justifica su aplicación en los siguientes apuntes:

- El Artículo 9 del Convenio Hispano-Holandés (Al tratarse de la valoración de mercado de operaciones vinculadas realizadas entre una entidad residente con una entidad residente en Holanda). En uno y otro caso, cuando las dos Empresas estén, en sus relaciones, unidas por condiciones aceptadas impuestas, que difieran de las que se acordarían por Empresas independientes, los beneficios que una de las Empresas habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden incluirse en los beneficios de esta Empresa y ser sometidos a imposición en consecuencia.

- Las Directrices de la OCDE a que remiten los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE según lo dispuesto en el Art. 3 de la LIS (Art. 3 TRLIS) a cuyo tenor lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española .

- La aplicación de este método está justificado en el presente caso teniendo en cuenta el objeto de la valoración y las circunstancias concurrentes (ausencia de comparables fiables dada la existencia de la marca; el extracto base debe adquirirse a quien con exclusividad está en condiciones de ofrecerlo y aceptar el precio que éste señale, distintos sabores y formatos de envase...).

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, en la reforma del régimen de operaciones vinculadas tiene dos objetivos:

1. El primero, enlazar el criterio fiscal con el criterio contable respecto a la valoración de estas operaciones según precio de mercado.

2. El segundo, adaptar el régimen de las operaciones vinculadas a las Directrices de la OCDE y al Informe del Foro Europeo en materia de Precios de Transferencia ("European Union Joint Transfer Pricing Forum") aprobado el 21 de junio de 2005, a la luz de cuyas disposiciones debe de interpretarse este nuevo régimen.



3. Este nuevo régimen va a ser de aplicación para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1/12/2006, fecha en la que entra en vigor la Ley 36/2006, Disposición final quinta Entrada en vigor La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

4. Se elimina el carácter preferente del método del precio libre comparable estableciéndose la aplicación de este método junto con los del coste incrementado y el precio de reventa en un plano de igualdad.

5. Se introduce el método del margen neto del conjunto de operaciones. Este método se introduce junto con el método de la distribución del resultado que ya estaba contemplado, éste último, en la normativa anterior.

6. Ambos métodos se contemplan como métodos subsidiarios de los tres métodos anteriores. Esta novedad no lo es tanto si tenemos en cuenta que se ha venido considerando que en el caso de que existiese un Convenio de Doble Imposición el método del margen neto también podía ser de aplicación con la normativa anterior aunque no estuviera previsto expresamente en el artículo 16 del TRLIS. En efecto, sobre este particular, citar la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Julio de 2012, Recurso de Casación 3779/2009 y que respalda, como se verá, la posición de la Administración, en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se nos dice "El segundo motivo tiene el siguiente contenido: "Por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate al amparo del artículo 88.1.d) LJCA : Por infracción de los artículos 9 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Estados Unidos y 105 de la Constitución Española y la jurisprudencia aplicable". La recurrente sostiene en el motivo con abundante cita doctrinal la imposibilidad de aplicar directamente el Modelo de Convenio. Por lo pronto había de distinguirse entre el Modelo de Convenio y los Convenios efectivamente celebrados. Así como la aplicación de aquél necesitará la legislación interna no es dudosa la aplicación, en nuestro derecho, de los Convenios suscritos, por la elemental razón de que los mismos conforman nuestra legislación interna. En cualquier caso, es evidente que la Administración ha hecho uso de las normas antielusivas que el artículo nueve del Convenio de Doble Imposición contiene lo que constituye nuestro derecho interno".

SEXTO .- Hemos de recordar que los ejercicios regularizados comprenden el periodo de enero de 2003 a febrero de 2006. Pues bien, el artículo 16.3 de la Ley 43/1995, en la redacción aplicable al caso, y el mismo precepto del TRLIS, en su versión originaria, establecían lo siguiente:

"3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

b) Supletoriamente resultarán aplicables:

1.º Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de aquéllos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

2.º Precio de reventa de bienes y servicios establecido por su comprador, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas".

En esta lista jerarquizada se agotaban los posibles métodos disponibles para la Administración a la hora de establecer el valor de mercado de las operaciones a las que se ha aplicado. Consta de cuatro métodos: uno de ellos, que podemos denominar directo o primario, el del *precio de mercado del bien o servicio* de que se trate (art. 16.3º.a) LIS); otros dos que la propia ley declara supletorios, el del *incremento del valor de adquisición* y el del *precio de reventa* (art. 16.3º.b) del propio texto legal); y, finalmente, como método residual o supletorio de segundo grado, el de la *distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate* (art. 16.3º.c) LIS). Entre ellos, obvio es, no se encuentra el método de valoración empleado por la Inspección en este caso, el del *margen neto del conjunto de las operaciones*, introducido *ex novo* por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.



El artículo primero de esta Ley 36/2006, bajo la intitulación de *Modificación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo*, dispone de forma taxativa que "...Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de esta Ley - al día siguiente de su publicación el 30 de noviembre de 2006, disposición final quinta-, se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:...", entre las que se encuentra la reforma del régimen de los precios de transferencia u operaciones vinculadas, que regula el método del margen neto de conjunto de operaciones.

Por tanto, este innovador método que introduce el TRLIS a través de la Ley 36/2006 únicamente es aplicable, por expreso mandato legal, a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de diciembre de 2006, fecha posterior a la de los períodos aquí concernidos, sin que sea admisible su utilización retroactiva, por prohibición legal expresa -concorde, por lo demás, con la regla general de irretroactividad que establece, en caso de falta de disposición, el artículo 2.3 del Código Civil, según el cual "3. Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario"-.

Tal concluyente mandato normativo debió serle suficiente a la Sala de instancia para invalidar las liquidaciones impugnadas, al ser éstas fruto del empleo retroactivo de un método de valoración aún no vigente al tiempo de los respectivos devengos del impuesto. No obstante, debemos efectuar algunas consideraciones añadidas u *obiter dicta* con la finalidad de dar adecuada respuesta a la pretensión casacional y poner de relieve la escasa consistencia de los argumentos expuestos por la Sala de instancia para salvar de la nulidad los actos administrativos enjuiciados. Tales argumentos son, en esencia:

1º) El artículo 9 del Convenio hispano-holandés (al tratarse de la valoración de mercado de operaciones vinculadas realizadas entre una entidad residente con una entidad residente en Holanda), permite el gravamen de los beneficios que una de las empresas -la residente en España- habría obtenido de no existir estas condiciones ajenas al mercado, por lo que pueden incluirse tales precios de mercado entre los beneficios y ser sometidos a imposición en consecuencia.

Sin embargo, la invocación al artículo 9 del Convenio con los Países Bajos supone un apoderamiento recíproco a ambos Estados signatarios para gravar las rentas como consecuencia del procedente ajuste que el Convenio habilita, pero con remisión al sistema de fuentes interno, sin que tal precepto sea idóneo para sustituir tales fuentes por otras ajenas a nuestro ordenamiento jurídico.

2º) se apela a las Directrices de la OCDE a que remiten los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE según lo dispuesto en el artículo 3 de la LIS (art. 3 TRLIS) a cuyo tenor lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

Sin embargo, esta remisión al artículo 3 -en relación con el ámbito de aplicación espacial del TRLIS- vuelve a concretarse en las disposiciones normativas que conforme a la Constitución se hayan integrado en nuestro ordenamiento interno (tratados y convenios internacionales), sin que posean tal naturaleza normativa las directrices OCDE, que esta Sala ya ha declarado no son fuentes del Derecho ni, como tales, invocables en casación (así, la sentencia de 19 de octubre de 2016, dictada en el recurso de casación nº 2558/2015).

Menos aún, los métodos de valoración a precio de mercado que en tales recomendaciones o reglas se prevén y definen no pueden ser impuestos en el empleo de las potestades tributarias si no han sido asumidos por los Estados, en ejercicio de su soberanía, bien por disposición normativa interna o por convenio internacional. Tampoco pueden operar como métodos subsidiarios de último grado en defecto de los legalmente aplicables *ratione temporis* en cada caso, pues al margen de todo otro efecto, tal conclusión supondría aceptar la existencia de una laguna normativa allí donde no la hay.

3º) La aplicación de este método estaría justificado en el presente caso teniendo en cuenta el objeto de la valoración y las circunstancias concurrentes (ausencia de comparables fiables dada la existencia de la marca; el extracto base debe adquirirse a quien con exclusividad está en condiciones de ofrecerlo y aceptar el precio que éste señale, distintos sabores y formatos de envase...).

La justificación que ofrece al respecto la Sala de instancia pugna con los principios de legalidad y reserva de ley tributaria (art. 8 LGT, en relación con los artículos 31.1 y 133. 1 CE y, con un carácter más general, los artículos 9.1 y 103 CE). Aunque podría ser aceptable, en principio, acudir a un método de valoración distinto del principal, el del precio comparable, dadas las dificultades que parecían existir para el hallazgo de magnitudes comparables suficientemente fiables, el artículo 16 del TRLIS vigente hasta la reforma legal de 2006 ofrecía otros métodos alternativos, hasta tres jerárquicamente dispuestos, a los que la Inspección podía acudir para determinar el valor de mercado de las operaciones y corregir la base imponible declarada, lo que se abstuvo de hacer dentro del cauce propio del ejercicio de la potestad definido en la ley aplicable al caso.



SÉPTIMO .- Consecuencia de lo expuesto es la declaración de haber lugar al recurso de casación, dado que la sentencia ha infringido los artículos 16 de la Ley 43/1995 y 16 del TRLIS, en sus respectivas redacciones aplicables en los periodos comprobados. Ello determina, de un lado, que deviene superfluo el examen de los motivos cuarto a séptimo articulados en el recurso de casación; de otro, la necesidad de que la Sala resuelva *lo que corresponda dentro de los términos en que apareciera planteado el debate* (art. 95.2.d) de la LJCA), lo que determina, por las propias razones expresadas, también la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación, por su disconformidad a Derecho, de los actos administrativos objeto de impugnación en el proceso de instancia.

OCTAVO .- No debemos efectuar pronunciamiento sobre la condena al pago de las costas de la casación - artículo 139.2 LJCA -, ni tampoco respecto de las de instancia, dado que es regla, por lo común, presuponer que hay razones para su dispensa, conforme a la excepción del apartado 1 del precepto, en el hecho de que la parte perdedora del litigio como efecto del recurso de casación hubiera resultado victoriosa en principio, según el fallo de la sentencia casada.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1) Que debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso de casación nº **2970/2015** , interpuesto por la Procuradora doña Ana Rayón Castilla, en nombre y representación de la entidad mercantil **CÍTRICOS Y REFRESCANTES, S.A.**, contra la sentencia de 16 de julio de 2015 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administración nº 267/2012 , sentencia que se casa y anula.

2) Que estimando el recurso contencioso-administrativo nº 267/2012, declaramos la nulidad de la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 26 de abril de 2012, desestimatoria de la reclamación formulada por tal entidad, como sociedad dominante del grupo consolidado 26/93, contra acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006 (meses de enero y febrero), nulidad que se extiende a tales liquidaciones.

3) No imponer las costas del recurso de casación ni las del proceso de instancia a ninguna de las partes procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzón Herrero Nicolás Maurandi Guillén Emilio Frías Ponce

José Díaz Delgado Joaquín Huelin Martínez de Velasco José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Juan Gonzalo Martínez Micó Rafael Fernández Montalvo

VOTO PARTICULAR

QUE FORMULA EL EXCMO .SR. D. Manuel Vicente Garzón Herrero A LA SENTENCIA RECAÍDA EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 2970/2015

1º.- Mi discrepancia con la sentencia mayoritaria radica en no compartir la tesis que sostiene que el procedimiento creado por la Ley 36/2006 y aplicado por la resolución recurrida vulnera «... los principios de legalidad y reserva de ley tributaria (art. 8 LGT , en relación con los artículos 31.1 y 133.1 CE y, con un carácter más general, los artículos 9.1 y 103 CE). Aunque podría ser aceptable, en principio, acudir a un método de valoración distinto del principal, el del precio comparable, dadas las dificultades que parecían existir para el hallazgo de magnitudes comparables suficientemente fiables, el artículo 16 del TRLIS vigente hasta la reforma legal de 2006 ofrecía otros métodos alternativos, hasta tres jerárquicamente dispuestos, a los que la Inspección podía acudir para determinar el valor de mercado de las operaciones y corregir la base imponible declarada, lo que se abstuvo de hacer dentro del cauce propio del ejercicio de la potestad definido en la ley aplicable al caso.».

La norma analizada es una norma procedimental y no una norma sustantiva como de modo indubitado se infiere del rótulo del Capítulo V, Título I del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades (BOE, de 6 de agosto), en su redacción original, que se rotula «Procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas». La palabra «procedimiento» que inicialmente califica la actividad valorativa excluye toda discusión sobre la naturaleza de la norma analizada.



Siendo esto así, es palmario que a las normas procedimentales, como es el caso, no les son aplicables los principios de legalidad y reserva de ley tributaria en los términos en que lo hace la sentencia mayoritaria, y consecuentemente tampoco, y menos en el modo en que se hace, los artículos 9.1 y 103 de la CE .

Efectivamente, siendo los métodos de valoración normas procedimentales habrán de aplicarse las reglas que rigen la vigencia temporal de las normas procedimentales en el tiempo. Normas que son distintas a las que regulan los hechos cuya valoración se pretende.

Y son distintas en función de reglas básicas que operan de modo diferente en uno y otro caso. El principio de legalidad tributaria exige la existencia de una norma legal previa, con rango de ley, que regule determinados aspectos de la obligación tributaria, por la elemental consideración de que no puede existir una obligación tributaria sin que previamente se hayan establecido los parámetros que la generan. En el ámbito procedimental, las cosas suceden de distinta manera, a partir de dos presupuestos: a) Que las normas procedimentales que se continúan en el tiempo son neutrales, y no generan ni incrementan las obligaciones de los ciudadanos, y, b) que ha de distinguirse muy cuidadosamente entre los hechos enjuiciados y el enjuiciamiento mismo. Para el enjuiciamiento mismo lo único que se requiere es que las normas que lo rigen se encuentren vigentes cuando el enjuiciamiento tiene lugar, no cuando los hechos enjuiciados acaecieron, que es lo que la sentencia mayoritaria afirma.

En lo que a la norma de enjuiciamiento se refiere es evidente que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en su artículo primero establece la vigencia de este texto, a partir del 1 de enero de 2007. Esto es lo que sucede en el procedimiento valorativo seguido, que discurre con posterioridad al 1 de enero de 2007. Por tanto, el principio de legalidad procedimental no ha sido vulnerado pues rango de ley tienen las normas procedimentales aplicadas, y se encontraban vigentes cuando fueron aplicadas. Ha de tenerse presente que la sentencia de la que discrepo no hace mención, como tampoco el escrito de interposición del recurso de casación, a eventuales infracciones de derechos fundamentales, derivados de la modificación procedimental de los métodos de valoración establecidos en la legislación previgente y la actual, único supuesto en el que el cambio procedimental no sería posible, y sería exigible el procedimiento vigente cuando los hechos acaecieron.

En consecuencia, creo que tiene una notable importancia circunscribir el principio de legalidad tributaria a los hechos y no a las normas que rigen el enjuiciamiento de los hechos, y, en mi opinión, es erróneo la delimitación que se ha hecho en este recurso, al haberse aplicado dicho principio, el de legalidad tributaria, a normas procedimentales, que indudablemente se rigen por otros parámetros.

También me interesa subrayar que la conducta del recurrente, resistiéndose a aportar datos al expediente, bien porque teniéndoles no le interesaba su entrega, bien porque carecía de ellos (debiendo estar en su poder) no es una conducta que merezca ser premiada, ni siquiera calificada como el uso de derechos legítimos de defensa del contribuyente; por el contrario, en mi opinión, se trata de conductas claramente censurables, que no merecen el respaldo de los tribunales como claramente se infiere de la jurisprudencia que proclama que nadie puede resultar beneficiado de sus propios errores, omisiones e infracciones, y cuya cita es inútil por conocida, y que constituye un principio general de derecho.

Efectivamente, la parte consiguió, no entregando la documentación que debió aportar, que no pudiera aplicarse ninguno de los procedimientos vigentes cuando los hechos acaecieron, y, luego, cuando se acudió a los nuevos procedimientos, invocar en su favor la imposibilidad de que las nuevas normas procedimentales rigieran los hechos liquidados, al no estar vigentes cuando estos acaecieron. Considero que tal comportamiento no merecía el aval de la Sala.

Por último, aludir a que la problemática temporal de las normas procedimentales no es una cuestión que suscita el Abogado del Estado en el escrito de oposición al recurso de casación, sino que es una cuestión de la que ya se hace eco el TEAC en su resolución, por tanto, es un elemento que constituye en el litigio desde su inicio.

En mi opinión, por tanto, el recurso debió ser desestimado.

Manuel Vicente Garzón Herrero

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.