



Roj: **SAN 1856/2022 - ECLI:ES:AN:2022:1856**

Id Cendoj: **28079230022022100293**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/05/2022**

Nº de Recurso: **260/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE FELIX MARTIN CORREDERA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000260 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0004609/2019

Demandante: GRUPO LACTALIS IBERIA, SA

Procurador: DOÑA GLORIA ROBLEDI MACHUCA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a cuatro de mayo de dos mil veintidós.

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha visto el recurso contencioso administrativo nº 260/2019 seguido a instancias de Grupo Lactalis Iberia, SA, sociedad dominante del Grupo Fiscal 31/00, representada por la procuradora doña Gloria Robledo Machuca, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de octubre de 2018 (R.G.: 734/2017) relativo al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010. Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha actuado como ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Grupo Lactalis Iberia, SA interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 734/2017), por el que se desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 11 de enero de 2017 derivado del



acta de disconformidad A02- NUM000 dictado por la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, cuya cuantía asciende a 655.416,94 € (522.651,05 corresponden a cuota y 132.765,89 € a intereses de demora).

En la demanda se solicita una sentencia que estimando el recurso «anule por prescripción el acuerdo de liquidación recurrido; subsidiariamente declare anulable el acuerdo de liquidación recurrido, con retroacción de actuaciones por las razones formales alegadas; y subsidiariamente, si las anteriores peticiones no fueran estimadas, anule el acuerdo de liquidación recurrido por las cuestiones de fondo planteadas».

SEGUNDO. El Abogado del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos en ella y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la recurrente.

TERCERO. Acordado el recibimiento a prueba, admitidas y practicadas las propuestas por la parte actora, de conformidad con el art. 64 LJCA se confirió traslado para conclusiones, presentándose por las partes sus escritos correspondientes, tras lo cual se declararon concluidas las actuaciones quedando pendientes de señalamiento.

CUARTO. Para la votación y fallo se señaló para la votación y fallo el día 27 de abril de 2022, fecha en la que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Antecedentes de la resolución recurrida y cuestiones litigiosas.

1.- Con fecha 11-04-2014 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter general respecto del Grupo Fiscal 31/00, del que es sociedad dominante la recurrente, referidas a los ejercicios 2009 a 2012. El plazo de duración fue ampliado a 12 meses adicionales por acuerdo de 21 de enero de 2015.

2.- El 19-07-2016 se formaliza acta de disconformidad A02- NUM000 por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010. En la misma fecha se formalizó Acta de conformidad A01- NUM001 en la que se regularizan los ajustes a los que el obligado tributario prestó su conformidad para el mismo concepto tributario y ejercicio.

3.- El 2-12-2016 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la DCGC dictó acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el Acta en el cual se establece que el importe de la deducción por doble imposición del ejercicio 2010 asciende a 816.497,63 €, que quedan pendiente de aplicar en ejercicios posteriores.

4.- El 11-01-2017 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la DCGC dictó acuerdo de Liquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010 resultando una deuda a ingresar de 655.416,94 € (cuota: 522.651,05 € e intereses de demora: 132.765,89 €). La liquidación fue notificada el 11-01-2017. En ella se regularizan, entre otros, los siguientes extremos:

i).- Modificaciones a la base imponible de la sociedad dominante GRUPO LACTALIS IBERICA SA:

a) Valoración de los cánones satisfechos a entidades vinculadas por licencia de uso de marcas. Se incrementa la base imponible en 628.307,03 €.

b) Fondo de comercio registrado en 2008, resultante de la nueva valoración de los terrenos adquiridos dentro de una rama de actividad en 2006. No deducibilidad de la amortización del fondo de comercio; se incrementa la base imponible en 133.161,65 €.

c) Indemnización percibida del Grupo 3A. La entidad no ha acreditado que dicha indemnización deba minorar el coste de adquisición de las acciones y participaciones adquiridas a Grupo 3A por lo que ha de ser computada como un ingreso. Se incrementa la base imponible en 997.288,03 €.

ii) .- Deducción doble imposición de dividendos.

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

Disconforme con el acuerdo de liquidación indicado se interpuso ante el TEAC la reclamación económico-administrativa en la que ha sido dictada la resolución objeto de nuestro examen, que desestima las alegaciones formuladas por la recurrente:

Las cuestiones litigiosas planteadas son las siguientes:



Primera: Si se ha producido (o no) la prescripción del derecho a liquidar por extralimitación de la duración máxima del procedimiento de inspección.

Segunda: Si el hecho de que la regularización de las operaciones vinculadas no haya sido documentada en acta separada, incumpliendo el apartado 1 del artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1793/2008), determina la nulidad de la liquidación ulterior.

Tercera: Si a la recurrente le asistía el derecho a la tramitación de tasación pericial contradictoria respecto de la valoración determinada para las operaciones vinculadas.

Cuarta: Si es procedente el ajuste de valoración por los cánones satisfechos por Grupo Lactalis Iberia, SA a las entidades BSA International y SPA Egidio Galbani, por la licencia para explotación en el mercado de determinadas marcas.

Quinta: Si es procedente la reducción del coste de las acciones y participaciones adquiridas a Grupo 3A.

Sexta: Si procede aplicar el deterioro de valor los terrenos en la adquisición de Industrias Lácteas Peñafiel por aplicación del principio de íntegra regularización.

Séptima: Si son correctas las deducciones para incentivar determinados acontecimientos de excepcional interés público.

Y octava: Si es correcto el cálculo de las deducciones derivadas de la participación en acontecimientos de excepcional interés público

SEGUNDO. Sobre la prescripción por extralimitación de la duración máxima del procedimiento.

Queda ya anotado que dio principio el procedimiento de inspección mediante comunicación de inicio de actuaciones, notificada el 11 de abril de 2014. El plazo de duración fue ampliado a 12 meses adicionales y concluyó el 11 de enero de 2017 con la notificación del acuerdo de liquidación, superando, por tanto, en 275 días el plazo de 24 meses.

En el acuerdo de liquidación, corrigiendo en este punto lo consignado por el actuario en el acta que atribuyó a la obligada 784 días de dilaciones, se imputan a la inspeccionada 537 días de dilaciones: 527 por retrasos en la entrega de documentación solicitada; 93 días por solicitudes de aplazamientos de plazos de alegaciones. A los que se añaden 10 días de aplazamiento en el trámite de alegaciones al acta.

Sobre las demoras en la entrega de documentación (527 días), sostiene la recurrente que las dilaciones carecen de motivación, se trata de peticiones masivas de información y correspondían a consecuencias favorables.

Y en cuanto a las solicitudes de aplazamiento, considera que la dilación de 73 días, comprendidos entre el 22 de marzo al 1 de junio de 2016, radica en que -según la propia Inspección- los aplazamientos se solicitaron por correo electrónico sin que la Administración contestara fijando nueva fecha en respuesta a la petición, por lo que no cabe considerar que la fecha en que finalmente se dio cumplimiento al trámite viniera determinada por las solicitudes de aplazamiento, sino por decisión de la Administración.

Por ello, siempre según la recurrente, de los 537 días de dilaciones computadas por la Inspección, sólo cabe atribuirle 30 por los dos aplazamientos solicitados ($28 = 375 - 274 - 73$), razón por la cual, a su juicio, fue excedido con creces -desde el 11 de mayo de 2016- el plazo máximo de 24 meses, con la consecuente pérdida de efectos interruptivos de lo actuado y la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 de Grupo Lactalis Iberia, SA.

La tesis actora no puede prosperar.

Sin necesidad de entrar en el examen de las demoras por las solicitudes de aplazamiento, es claro que resulta imputable a la recurrente el retraso en la completa aportación de la documentación relacionada con el ajuste de cánones a partir de la cual se pudiera determinar si los importes satisfechos por la cesión del uso de marcas se ajustaban a los estándares de libre competencia establecidos por la OCDE. Esa documentación no fue entregada estando a disposición de la Inspección hasta un año y medio después de ser requerida estando correctamente motivadas las dilaciones apreciadas como imputables a la recurrente así como su relevancia para la comprobación de la situación tributaria de la recurrente y el desarrollo normal de las actuaciones. Por esas dilaciones por retraso en la aportación de documentos excluidos los solapamientos han de computarse 434 días, con lo que se desactiva una eventual apreciación de prescripción.

Conviene reproducir, al ser compartidas por este Tribunal, las explicaciones al respecto contenidas en el acuerdo de liquidación:



« Así, en primer término, podemos referirnos a la documentación relacionada con el ajuste de los cánones satisfechos a Ekabe Internacional y a BSA Internacional por el uso de marcas, así como los ajustes practicados en el Acta A01 en relación con las comisiones por servicios de publicidad facturadas por Ekabe Internacional. A tal efecto, debemos tener en cuenta que en el punto 10 del Anexo de la comunicación de inicio de actuaciones, se requirió la aportación de los contratos, facturas y justificantes de cobros, pagos de las operaciones/servicios concertados con diversas entidades, entre las que se cita a Ekabe y BSA, y en el punto 13 la justificación de los gastos e ingresos por patentes y derechos de producción.

Según se hace constar en la diligencia número 1, el obligado tributario no aportó documentación alguna referente al punto 10 del Anexo de la comunicación de inicio de actuaciones, y respecto del punto 13 unos listados de gastos por cánones satisfechos a BSA Internacional. En la diligencia número 2, se indica que solamente se había aportado relación de facturas relativas al punto 10, pero no contratos ni otra documentación y, respecto del punto 13, la relación de gastos e ingreso por cánones, pero no se habían aportado contratos ni justificantes. En dicha diligencia se requirió expresamente la aportación de los justificantes de los apuntes contables relativos a los conceptos "canon marcas Lactalis" y "canon Galbani". El 16 de julio de 2014, se aportaron los contratos de cesión de marcas de BSA Internacional (Flor de Esgueva, Mama Luise, President, Galbani).

En la diligencia número 5, se hace constar que el obligado tributario todavía no había aportado los contratos relacionados con el punto 10, y respecto al punto 13, se requirió la documentación relativa a las marcas Puleva. El 19 de mayo de 2015, se aportaron las escrituras relativas a la compra de las participaciones y marcas de Puleva, así como el informe de valoración de las mismas. El 9 de junio de 2015, se aportó documentación sobre el cálculo de los cánones satisfechos a Ekabe Internacional por las marcas de Puleva. Los días 11 y 25 de febrero de 2016 se aportaron facturas de publicidad de Ekabe Internacional.

Asimismo, podemos destacar que, en relación con la sociedad dependiente Puleva Food, S.L., el 22 de enero de 2015 se aportó el contrato de licencia de marcas con Ekabe Internacional, el 15 de septiembre de 2015, se aportó la traducción del informe de valoración de las marcas y, finalmente, el 16 de diciembre de 2015 se aportó el contrato de cesión de marcas entre Puleva Food y Ebro Puleva, así como los cánones satisfechos por dicho concepto en el ejercicio 2010.

Así pues, si bien toda esta documentación ya había sido requerida desde la comunicación de inicio de las actuaciones, no fue sino hasta año y medio después cuando la Inspección tuvo a su disposición los elementos de juicio suficientes para determinar si los importes satisfechos a Ekabe Internacional y BSA Internacional por la cesión del uso de marcas se ajustaban a los estándares de libre competencia establecidos por la OCDE, y analizar la corrección de las valoraciones efectuadas por el obligado tributario a las condiciones de mercado.

Es evidente que ese dilatado lapso temporal transcurrido entre la primera solicitud de documentación y su completa aportación, impidió el desarrollo de las actuaciones con normalidad, en los términos expresados por el Tribunal Supremo».

Es claro que resulta imputable a la recurrente el retraso en la completa aportación de la documentación relacionada con el ajuste de cánones hasta que no aportó y estuvo a disposición de la Inspección la totalidad de la documentación requerida, a partir de la cual se pudiera determinar si los importes satisfechos por la cesión del uso de marcas se ajustaban a los estándares de libre competencia establecidos por la OCDE, estando correctamente motivadas las dilaciones apreciadas como imputables a la recurrente así como su relevancia para la comprobación de la situación tributaria de la recurrente y el desarrollo normal de las actuaciones.

TERCERO. Falta de incoación de acta independiente por ajuste de operaciones vinculadas.

En otro orden de ideas, sostiene la recurrente, dicho ahora de manera sintética, que se ha infringido la formalidad exigida en el art. 21.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 1777/2004) relativa a la documentación en acta separada de la regularización atinente a las operaciones vinculadas. Pero este motivo tampoco puede ser acogido. Como hemos notado en anteriores ocasiones, que la corrección valorativa de las operaciones vinculadas no se haya documentado en un acta independiente no implica una omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, determinante de su nulidad. Esta irregularidad no puede entenderse de tal intensidad que pueda considerarse que la Administración ha actuado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, porque el procedimiento inspector siguió los demás trámites, no se ha producido indefensión alguna y tampoco ha supuesto alteración en el resultado de la regularización. Por lo tanto, aun admitiendo la irregularidad formal aducida, la misma no reviste carácter invalidante y menos aún constituye causa de nulidad [Sentencia de esta Sección de 16 de marzo de 2021 (ROJ: SAN 1564/2021)].

CUARTO. Sobre el derecho a promover tasación pericial contradictoria.



La cuestión denunciada por la recurrente de no haber sido notificada del derecho a promover tasación contradictoria respecto de la valoración efectuada para determinar lo pagado a las vinculadas Ekabe Internacional y a BSA Internacional por el uso de marcas ha sido analizada en nuestra sentencia de fecha 2 de marzo de 2020 dictada en el recurso 261/2019 promovido por la misma recurrente, en tal ocasión contra el acuerdo del Tribunal Económico- Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 728/2017), relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, cuyos argumentos deben ser reiterados al no concurrir circunstancias que justifiquen su variación.

Dicha sentencia señala textualmente, entre otras cosas, lo que sigue:

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Pues bien, el primer extremo que debe subrayarse es que el informe en cuestión lo emite precisamente el Equipo de Valoraciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional y lo firma la Jefa del referido equipo.

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

Lo razonado en el fundamento de Derecho que acaba de ser transcrito es aplicable también al recurso que ahora resolvemos y, por tanto, estimamos este motivo impugnatorio, siendo ya innecesario abordar el resto de las cuestiones suscitadas.

QUINTO. Decisión del recurso contencioso-administrativo

Procede, por tanto, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 734/2017) relativo al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010, así como del acuerdo de liquidación de que trae causa, por no ser ajustados a Derecho, en los términos declarados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia y con los efectos legales inherentes a esta declaración. Sin que resulte necesario, por ello, el examen de los restantes motivos de impugnación y de oposición contenidos en los escritos de las partes.

SEXTO. Costas procesales

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



En atención a cuanto se ha expuesto se dicta el siguiente

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de Grupo Lactalis Iberia, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 734/2017) relativo al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010, anulando la citada Resolución y el acuerdo de liquidación de que trae causa, por no ser ajustados a Derecho, en los términos declarados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia y con los efectos legales inherentes a esta declaración. Sin costas.

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

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

Así se acuerda y firma.