

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094184

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de julio de 2024

Sala 1.^a

R.G. 9422/2021

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Ampliación.

Exigencia de la puesta en conocimiento del interesado en el tiempo debido. Alega la contribuyente prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2013, 2014 y 2015 del Impuesto sobre sociedades.

Defiende que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras debió ser de 18 meses, como inicialmente se comunicó, y no el de 27 meses, tardíamente notificado, pues la Inspección conocía en el momento de inicio de las actuaciones las cifras anuales de negocios, que aparecían consignadas en las declaraciones del IS de XZ-QR y ya obraban en su poder.

Pues bien, se aprecia en este caso que no se cumplió con la exigencia de «poner en conocimiento» del obligado tributario, en el tiempo debido, que se habían producido las circunstancias determinantes de que el plazo de duración del procedimiento inspector fuese de 27 meses y no de los 18 meses que se le había notificado en la comunicación de inicio. Cuando se le informa que la duración del procedimiento sería de 27 meses, se fundamenta en que de acuerdo con lo consignado en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, su cifra anual de negocios resultaba en todos los ejercicios superiores a la requerida para auditar sus cuentas; circunstancia que concurría desde el inicio del procedimiento y que, por ende, ya entonces podía ser conocida y apreciada por la Administración tributaria y así debió ser comunicada a la obligada tributaria desde la comunicación de inicio.

En consecuencia, ante la falta de notificación en tiempo y forma al obligado tributario del plazo del procedimiento de 27 meses, aplicable, en teoría, desde que se le comunicó el inicio del procedimiento, el plazo aplicable al procedimiento era el originalmente fijado de 18 meses, a contar desde la fecha de notificación del inicio el 2 de julio de 2018.

Así pues, respecto al IS de los ejercicios 2013 a 2015, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria había prescrito cuando el 30/12/2020 fue notificado el acuerdo de liquidación, por lo que debe ser anulado el acuerdo de liquidación en lo que a los ejercicios 2013 a 2015 se refiere. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 84, 103, 150 y 217.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 35.

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

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el **A. LIQUIDACION_1**, dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, período 2013 a 2016, del que resulta un importe a ingresar de 105.096.796,52 euros (89.045.164,34 en concepto de cuota y 16.051.632,18 en concepto de intereses de demora).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 30/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 27/01/2021

Segundo.

En fecha 30-12-2020 fue notificado **A. LIQUIDACION_1**, dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en concepto

de Impuesto sobre Sociedades, período 2013 a 2016, del que resultaba un importe a ingresar de 105.096.796,52 euros (89.045.164,34 en concepto de cuota y 16.051.632,18 en concepto de intereses de demora).

El motivo de la regularización consistió, en síntesis, en la imputación a **XZ-QR** SL de los rendimientos derivados de la comercialización, en **PAIS_1**, de las estancias hoteleras del Grupo **XZ**, en base a la consideración de la existencia de simulación. Para ello, se calcula la atribución de los resultados a **XZ-TW**, entidad del mismo grupo, a los Hoteles del grupo y a **XZ-QR**, en función de los activos, funciones y riesgos asumidos por cada uno de ellos.

Tercero.

En fecha: 27-01-2021 fue interpuesta reclamación económico-administrativa contra el acuerdo notificado.

Cuarto.

Mediante oficio de fecha 12/01/2022, la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional comunicó a este Tribunal Económico-Administrativo la aceptación de solicitud de inicio de los siguientes procedimientos amistosos:

- N/REF: MAP 94/21 - (OA 944.794), previsto en el artículo 25.3 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación **PAIS_2**. El procedimiento afecta a la sociedad española **XZ-QR**, SL, (**XZ-QR**), con relación a las operaciones intra-grupo realizadas entre la citada sociedad y la sucursal **PAIS_2** de la sociedad **XZ-TW-N** (**XZ-TW-N**), **XZ-TW** (**XZ-TW**).

La solicitud referenciada tiene por objeto eliminar la doble imposición producida o que se ha podido producir, por los ajustes de precios de transferencia realizados por la Administración Tributaria española, en el **A.LIQUIDACION_1**, ejercicios 2013 a 2016.

- MAP 77/21 (OA 925.922) en virtud del artículo 26 del Convenio entre España y **PAIS_1** para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

Este procedimiento, solicitado por **PAIS_1**, afecta a la entidad **XZ-TW-N** y la entidad española **XZ-QR**.

Los procedimientos MAP 94/21 (OA 944.794) y MAP 77/21 (OA 925.922) están relacionados y han sido considerados como un procedimiento amistoso triangular por las autoridades competentes española, **PAIS_1** y **PAIS_2**.

Presentadas las reclamaciones económico-administrativas con RGE 00/00602/2021, interpuesta por la entidad en fecha 27 de enero de 2021 contra la liquidación provisional nº **A.LIQUIDACION_1**, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades 2013-2016 y que afecta al objeto del presente procedimiento amistoso triangular, y RGE 00/07402/2021, interpuesta en fecha 04 de octubre de 2021 contra el **A.SANCIONADOR_1**, fue acordado por este Tribunal:

1. SUSPENDER el procedimiento de revisión seguido ante este TEAC bajo el número 00/00602/2021, con efectos de 12/01/2022, fecha de entrada de la notificación de la ONFI de aceptación de inicio del procedimiento amistoso; en las cuestiones sometidas a procedimiento amistoso.

2. SUSPENDER totalmente el procedimiento de revisión seguido ante este TEAC bajo el número 00/07402/2021, con efectos de 12/01/2022, fecha de entrada de la notificación de la ONFI de aceptación de inicio del procedimiento amistoso, dado su carácter sancionador.

3. Proceder al desglose de la reclamación 00/00602/2021, abriendo un nuevo procedimiento con RGE 00/09422/2021, para la partes no afectadas por el procedimiento amistoso, ordenando la continuación de este último procedimiento.

Constituye el objeto de la presente resolución este último procedimiento, 9422/2021, es decir, las cuestiones que se susciten respecto al **A. LIQUIDACION_1** que no se refieran a los procedimientos amistosos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Conformidad a derecho del acuerdo impugnado.

Tercero.

Alega la reclamante en primer lugar nulidad de pleno derecho del procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, habida cuenta de su falta de competencia.

Señala que la DCGC de Valencia dio comienzo al ejercicio de las facultades de comprobación e investigación con la Resolución de inclusión en el plan de inspección y el Acuerdo de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, y ello antes de que se le hubiera notificado su adscripción a la referida Delegación, pues no fue hasta el 2.07.2018 cuando la DCGC notificó a **XZ-QR** su adscripción a la citada DCGC; por ende, cuando esta carecía de competencia para adoptar tales decisiones, lo que determina la nulidad de pleno Derecho de todas las actuaciones y del procedimiento de comprobación e investigación desarrollado.

Defiende que la orden de carga en el plan de inspección y la comunicación de inicio de procedimiento efectuadas por la DCGC de Valencia ante **XZ-QR**, que le habilitaban para dar comienzo a la comprobación e investigación, solo podrían ser conformes a Derecho si que previamente se hubiese notificado a **XZ-QR** su competencia administrativa.

A mayor abundamiento, en virtud del apartado tercero.2 de la Resolución de fecha 22.01.2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la DCGC la mencionada Delegación debía hacer explícitos los motivos por los cuales se consideraba competente sobre **XZ-QR**.

Del tenor literal de dicho precepto queda claro que es imprescindible que la DCGC exponga en cada caso qué concreta/s circunstancia/s concurre/n, esto es, el/los motivo/s para ostentar la competencia pretendida, entre otras cosas, porque en el instante en el que dejen de concurrir esas circunstancias, por obligación legal, ha de renunciar a ella; en ambos casos, estos motivos han de ser notificados al obligado tributario. Razón por la cual, en aquellos supuestos, como el presente, en los que tal/tales motivo/s no se comunica/n, la decisión de asumir la competencia adolece de una evidente falta de motivación.

Alega asimismo incompetencia en la DCGC, determinante de la nulidad de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas frente a **XZ-QR** por la falta de adecuación a Derecho de la orden de plan de carga de inspección, puesto que incumple los requisitos para estar incluida dentro del plan de carga de inspección, resultando contraria a Derecho en la medida en que no podía acordarse por la DCGC, ya que no era competente, al no haberse notificado la referida adscripción, siendo en consecuencia ineficaz, determinando su nulidad y la de todas las actuaciones de comprobación e investigación amparadas en ella.

Así las cosas, se refiere la reclamante al motivo de nulidad previsto en el apartado 1.b) del artículo 217 de la LGT:

"Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

(...;)

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio."

Según consta en el expediente, en fecha 12.06.2018, el Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dictó Resolución de adscripción de **XZ-QR** a la DCGC, haciendo constar que: "El titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes notificará la presente Resolución al obligado tributario y la comunicará a la Delegación Especial a la que se encontraba adscrito con anterioridad". Dicho acuerdo fue notificado el 02/07/2018.

En este punto, debemos remitirnos a lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que con carácter general establece la siguiente norma de competencia territorial en la aplicación de los tributos:

"La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario".

Señala en relación con esta cuestión la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en sus apartados Tercero. 2 y 3:

"2. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes podrá ejercer también sus funciones y competencias respecto a los obligados tributarios en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Personas físicas cuya renta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de declaración hubiese finalizado, supere el millón de euros o que el valor de sus bienes y derechos, incluidos los exentos, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio supere los 10 millones de euros.

b) Que ejerzan sus actividades en todo o gran parte del territorio nacional.

c) Que presenten una posición destacada en un sector económico determinado.

d) Que tributen en régimen de consolidación fiscal, en cuyo caso podrán adscribirse todas o parte de las empresas del grupo.

e) Que las operaciones que realicen revistan especial importancia o complejidad en el ámbito nacional.

f) Que se encuentren relacionados con otros obligados tributarios ya adscritos a la Delegación Central.

g) Que se encuentren integrados en los supuestos previstos en el artículo 41 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

h) Que se trate de entidades aseguradoras en liquidación cuando esta función sea asumida por el Consorcio de Compensación de Seguros.

i) Que presenten indicios de la realización de fraudes en los que, por su especial gravedad, complejidad o características de implantación territorial, resulte conveniente la investigación de forma centralizada.

j) Que presenten una especial complejidad en cuanto a su gestión recaudatoria o indicios de posibles conductas fraudulentas de especial relevancia en este ámbito, con atención particular a la utilización de sociedades interpuestas y negocios simulados.

k) Cuando, por razones de eficacia, se considere necesaria la continuación de las actuaciones tributarias por la Delegación Central.

La adscripción de los obligados tributarios indicados en este número a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se realizará por resolución del titular del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Tributaria, a propuesta del titular de la Delegación Central. Esta resolución se notificará al obligado tributario y se comunicará a la Delegación Especial de la Agencia Tributaria a la que aquél estaba adscrito hasta ese momento.

Cuando dejen de concurrir las circunstancias que originaron su adscripción a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el titular del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales, a propuesta del titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, acordará que los obligados tributarios queden excluidos del ámbito de actuación de dicha Delegación Central. Estas resoluciones se notificarán también al obligado tributario y a la Delegación Especial a la que aquél pasa a estar adscrito desde ese momento.

3. Desde el momento en el que se notifique la adscripción a los obligados tributarios indicados en los números anteriores, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes ejercerá sus competencias sobre dichos obligados respecto a cualquier concepto impositivo y periodo no prescrito.

Del mismo modo, desde el momento en que se les notifique el fin de la adscripción, cesará la competencia de la Delegación Central sobre dichos obligados tributarios."

Alega la reclamante que, sin que se hubiera producido la notificación de cambio de adscripción y competencia, en fecha 19.06.2018 se iniciaron las actuaciones inspectoras frente a **XZ-QR** como consecuencia de la orden de plan de carga de inspección elaborada por la DCGC de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Sede de Valencia. Destaca la reclamante que en dicha fecha ni siquiera había sido elaborada por la propia DCGC la comunicación del acuerdo de adscripción a dicha Delegación, pues ello tuvo lugar en fecha 26.06.2018.

Debemos precisar en este punto que el inicio de las actuaciones frente a **XZ-QR** no se produjo el 19.06.2018, con la orden de carga en plan, sino el 02/07/2018, con la notificación de la comunicación de inicio al obligado tributario, fecha en la que también se produjo la notificación del cambio de adscripción, luego en el momento en que fueron iniciadas las actuaciones respecto a la reclamante esta conocía el cambio de adscripción.

Si bien la orden de carga en plan tiene fecha anterior, lo cierto es que los efectos ante el obligado tributario de dicha carga no se producen hasta que se efectúa la notificación del inicio, que es la primera comunicación que recibe la entidad en el procedimiento inspector, y en ese momento tiene conocimiento del cambio de adscripción.

El principio de seguridad jurídica, respecto de la incertidumbre del contribuyente sobre la Dependencia competente para llevar a cabo las actuaciones inspectoras iniciadas, se satisface con la notificación del cambio de adscripción ese mismo día.

Por ello, el defecto formal que pudiera significar una orden de carga dictada por un órgano de cuya competencia el administrado no ha sido notificado no produce indefensión alguna por el hecho de que cuando dicha orden tiene consecuencias formalmente sobre el obligado tributario este ya tiene conocimiento del cambio de adscripción.

En cuanto a que en la fecha de la orden de carga en plan de inspección ni siquiera había sido elaborada por la propia DCGC la comunicación del acuerdo de adscripción a dicha Delegación, pues ello tuvo lugar, según la reclamante, en fecha 26.06.2018, conviene subrayar que no fue el 26, sino el 12 de junio, cuando fue dictado el acuerdo de adscripción; antes, pues, de la orden de carga en plan.

Respecto a la motivación del acuerdo de adscripción, señala el artículo 103 LGT:

Artículo 103. Obligación de resolver.

1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

2. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición.

3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.

No se encuentra el acuerdo de adscripción en ninguno de estos supuestos. No obstante, si acudimos a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas:

"Artículo 35. Motivación.

1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.

b) Los actos que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos y procedimientos de arbitraje y los que declaren su inadmisión.

c) Los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos.

d) Los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, así como la adopción de medidas provisionales previstas en el artículo 56.

e) Los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia, de ampliación de plazos y de realización de actuaciones complementarias.

f) Los actos que rechacen pruebas propuestas por los interesados.

g) Los actos que acuerden la terminación del procedimiento por la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, así como los que acuerden el desistimiento por la Administración en procedimientos iniciados de oficio.

h) Las propuestas de resolución en los procedimientos de carácter sancionador, así como los actos que resuelvan procedimientos de carácter sancionador o de responsabilidad patrimonial.

i) Los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa."

Asimismo, la exigencia de motivación de los actos administrativos viene impuesta por la propia Constitución Española, y constituye una garantía para el administrado, permitiendo que pueda ejercer adecuadamente la defensa de sus intereses en los procedimientos.

Sin embargo, hemos de señalar que lo determinante para evaluar si la falta de motivación puede suponer un vicio de anulabilidad o únicamente constituye una simple irregularidad no invalidante, es precisar si el defecto

procedimental denunciado ha causado indefensión, lo que, en el presente caso, no ha sido defendido por la recurrente ni es apreciado por este Tribunal.

Respecto a lo alegado por la entidad en tercer lugar, en cuanto a que la orden de carga en el plan de inspección resulta contraria a derecho en la medida en que no podía acordarse por la DCGC, ya que no era competente, al no haberse notificado la referida adscripción, siendo en consecuencia ineficaz, determinando su nulidad y la de todas las actuaciones de comprobación e investigación amparadas en ella, nos remitimos a lo dicho respecto a la competencia de la DCGC y a la validez de los documentos emitidos.

En consecuencia, procede la desestimación de esta pretensión de la recurrente.

Cuarto.

Alega la reclamante prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2013, 2014 y 2015 del impuesto sobre sociedades.

Defiende que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras debió ser de 18 meses, como inicialmente se comunicó a mi representada, y no el de 27 meses, tardíamente notificado, pues la inspección conocía en el momento de inicio de las actuaciones las cifras anuales de negocios, que aparecían consignadas en las declaraciones del IS de **XZ-QR** y ya obraban en su poder.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según redacción dada al mismo por la Ley 34/2015, aplicable al presente procedimiento, establece:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración."

En el presente caso, señala el acuerdo de liquidación lo siguiente en lo que al cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras se refiere:

"El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses, conforme a lo establecido en el apartado 1.b) 1º del artículo 150 de la LGT. La circunstancia para aplicar dicho plazo es que la cifra anual de negocios del obligado tributario es superior a la requerida para la auditoría obligatoria de sus cuentas.

En cuanto a la cifra de negocios, esta fue, en los ejercicios comprobados:

2013 2014 2015 2016
8.286.419,50 9.054.263,02 11.340.913,32 8.053.434,00

La obligación de auditar se encuentra fijada en una cifra de 5.700.000 euros, importe requerido para la auditoría obligatoria de sus cuentas ex artículo 263 del texto refundido de la Ley Sociedades de Capital, en su redacción aplicable *ratione tempore*.

La obligación de auditar las cuentas la tuvo, por tanto, la entidad en todos los ejercicios a comprobación.

La Inspección, en el Acta, expone las circunstancias relacionadas con la comunicación del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección:

"Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector, se informó al obligado tributario que el plazo de duración de las actuaciones era de 18 meses, contado desde la fecha de su notificación, en virtud del artículo 150, apartados 1. a) y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), según la redacción dada por la Ley 34/2015 de modificación parcial de la Ley General Tributaria, al haberse iniciado el procedimiento inspector con posterioridad al día 12/10/2015.

Comunicación relativa al plazo máximo de duración del procedimiento de inspección

Durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras se ha apreciado la circunstancia prevista en el número 1º de la letra b) del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria, es decir, que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario resulta ser superior al requerido para auditar sus cuentas. Por ello, el 24 de septiembre de 2019 se emite Comunicación relativa al plazo máximo de duración del Procedimiento de Inspección (documento firmado por José María Meseguer Rico, Jefe del Equipo Nacional de Inspección nº 2 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, oficina de Valencia), donde se recoge:

"De acuerdo con lo consignado en las Declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en comprobación, su Cifra Anual de Negocios asciende a las siguientes cantidades:

2013 2014 2015 2016
8.286.419,50 9.054.263,02 11.340.913,32 8.053.434,00

que resultan, en todos los casos, superiores a la requerida para auditar sus cuentas.

Por ello, de conformidad con el artículo 150.1 b) 1º de la LGT, se le informa que el plazo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio.

Asimismo, se le comunica que el plazo será único para todas las obligaciones y periodos objeto del procedimiento, aunque las circunstancias solo afecten a algunas de ellas, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3 del artículo 150 LGT."

Esta comunicación se notificó al obligado tributario el 25 de septiembre de 2019. Así mismo, la ampliación del plazo a 27 meses se hizo constar en el apartado B. de la diligencia nº ... de fecha 30 de septiembre de 2019 (diligencia firmada por el representante autorizado del obligado tributario Don ... con número de identificación fiscal ...)."

Respecto a esta cuestión hemos dicho en **Resolución de 22 de abril de 2024** (RG 00-03296-2023) lo siguiente:

<<Inicialmente, en este caso el plazo del procedimiento inspector se estableció en 18 meses, al estar circunscrito dicho procedimiento, exclusivamente, a la comprobación del SI del ejercicio 2013, no concurriendo, en ese momento, ninguna de las circunstancias previstas en la letra b) del apartado 1 del reproducido artículo 150 LGT, como así se notificó al obligado tributario en la comunicación de inicio del procedimiento.

Posteriormente, se acordó ampliar el alcance del procedimiento inspector, que pasó a incluir el IS de los ejercicios 2014 a 2017, con alcance parcial. En este último ejercicio el importe neto de la cifra de negocios declarada por el contribuyente ascendió a 7.673.500,00 euros, es decir, a un importe superior al requerido para auditar las cuentas anuales, como así reconoce el propio obligado tributario en el escrito de alegaciones, lo que llevaría a que se cumpliera el presupuesto para aplicar el plazo de 27 meses previsto en el artículo 150.1.b) de la LGT. Estaríamos, por tanto, en el supuesto previsto en el artículo 150.2 LGT cuando refiere al "caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras".

En ese mismo párrafo se señala que, en ese supuesto (que las circunstancias que determinarían la aplicación, al procedimiento inspector, del plazo de 27 meses se hayan apreciado una vez iniciado y durante su desarrollo), esa circunstancia ha de ser "puesta en conocimiento" del obligado tributario. Es cierto que no se especifica

ni la forma ni el momento en que debe realizarse esa "puesta en conocimiento" lo que lleva a este Tribunal a considerar que, en virtud del principio de seguridad jurídica, la exigencia ha de ser que el obligado tributario sea conocedor del plazo que le resulta de aplicación desde el instante mismo, o en el momento más inmediato, en que la Administración Tributaria conozca, o debiera conocer, que se han producido las circunstancias determinantes de la modificación del plazo del procedimiento. Es decir, en un caso como este, la Administración Tributaria debió poner en conocimiento del obligado tributario el nuevo plazo que, conforme al artículo 150.1.b) LGT, resultaba de aplicación al procedimiento que se estaba siguiendo frente a él, en el mismo momento de notificar la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras puesto que ese fue el momento en el que, al incluir la comprobación del IS de 2017 - ejercicio en el que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario era superior al importe requerido para auditar sus cuentas - al ser el momento en el que concurrió la circunstancia determinante de que el plazo del procedimiento inspector seguido para con el sujeto pasivo por su IS fuese de 27 meses en vez de los 18 meses inicialmente establecidos.

Sirva señalar, en este punto, que la propia exposición de motivos de la Ley 34/2015 que fue la que introdujo, en la LGT, la nueva versión del artículo 150 LGT, referido a la duración de las actuaciones inspectoras, y que es la aplicable en este caso señaló que eran "Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

...

b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento"

En definitiva, este TEAC entiende que en este caso no se cumplió con la exigencia de "poner en conocimiento" del obligado tributario, en el tiempo debido, que se habían producido las circunstancias determinantes de que el plazo de duración del procedimiento inspector fuese de 27 meses y no de los 18 meses con el que se había iniciado aquel.

No sirve, a ese respecto, la referencia que se recoge en el acuerdo liquidatorio:

"En este sentido, tal como se ha detallado en el antecedente de hecho primero, el día 31 de diciembre de 2018 se notificó al obligado tributario la comunicación de la modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación al incluir, con alcance parcial, el Impuesto sobre Sociedades, períodos 2014 a 2017. Según consta en la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades, período 2017, debidamente incorporada al expediente (Importe neto de la cifra de negocios, casilla 255), la cifra anual de negocios declarada por la entidad obligada tributaria en este período impositivo es de 7.673.500,00 euros, superior al importe requerido para auditar sus cuentas (5.700.000 euros de acuerdo con el artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010 por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital). Por tanto, durante el desarrollo de las actuaciones se ha apreciado la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 150 de la LGT, lo que implica que el plazo de duración del procedimiento es de 27 meses a contar desde la comunicación de inicio de las actuaciones.

A continuación, recoge el acuerdo:

Esta circunstancia se puso en conocimiento del obligado tributario en fecha 29 de julio de 2019 al notificar el acuerdo por el que ordenaba completar actuaciones."

Es decir, la propia Inspección confirma que el obligado tributario no tuvo conocimiento expreso formal del nuevo plazo aplicable al procedimiento hasta el 29 de julio 2019, es decir, cuando tan solo restaba poco más de un mes para la superación del plazo inicial de 18 meses de duración, recogido y puesto en conocimiento del obligado tributario en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, notificada en marzo de 2018. Sin embargo, según hemos argumentado, este cambio o ampliación del plazo de duración debió ser puesta en conocimiento del sujeto pasivo al tiempo de producirse las circunstancias determinantes del mismo, esto es, en este caso, cuando se acordó extender o ampliar el alcance de las actuaciones, pasando a incluir el ejercicio en el que la cifra de negocios de la entidad era superior a la requerida para auditar sus cuentas anuales, lo que se produjo el 31 de diciembre de 2018, para evitar un quebrantamiento de los derechos y garantías otorgados a los contribuyentes en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los que el plazo de duración se establece como un límite objetivo que la Administración Tributaria debe procurar cumplir. Así lo recoge el apartado 1 del artículo 34 de la LGT, cuando dispone que el contribuyente tiene "Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o

inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley."

A juicio de este Tribunal, procediendo la rectificación de la resolución del TEAR en este punto, ante la falta de notificación en tiempo y forma al obligado tributario del nuevo plazo del procedimiento de 27 meses, aplicable, en teoría, desde el momento en que se le comunicó la extensión del alcance de las actuaciones de comprobación incluyendo el ejercicio 2017, el plazo aplicable al procedimiento era el originalmente fijado de 18 meses, a contar desde la fecha de notificación del inicio el 13 de marzo de 2018. Dado que el acuerdo liquidatorio, con el que se pudo fin al procedimiento, se notificó el 28 de julio de 2020 es claro que se produjo un incumplimiento del plazo máximo legalmente permitido para la duración de las actuaciones inspectoras, por lo que procede valorar las consecuencias que, de ello, se derivan.

CUARTO.- Las consecuencias de la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se disciplina en el artículo 150.6 de la LGT a cuyo tenor:

"6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento."

Analicemos, pues, si se produjo, como se alega, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, mediante la oportuna liquidación, de los ejercicios objeto de comprobación.

El artículo 66 de la LGT regula el plazo de prescripción de los siguientes derechos:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."

Por su parte el artículo 68 de LGT contempla las causas de interrupción de la prescripción disponiendo:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria."

Teniendo, pues, presente que todas las actuaciones del procedimiento desarrolladas desde la comunicación de inicio de las actuaciones no implicaron la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, como consecuencia de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector, hasta que se pueda entender producida una actuación de reanudación formal de aquellas actuaciones, posterior al cumplimiento del plazo de ductación (en este caso, 13 de septiembre de 2019), que produzca la interrupción de la prescripción, es preciso determinar, en primer lugar, qué actuación puede ser así considerada.

En ese sentido, conviene señalar que en nuestra resolución de 23/03/2021, RG 3098/2020, se fijaron las condiciones que ha de tener una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras para poder ser considerada como un "acto de reanudación formal" del procedimiento interruptivo de la prescripción, asumiendo la jurisprudencia del TS expresada en la Sentencia de 12 de julio de 2017 (Rec. Casación 1564/2016). Dijimos en esa resolución de 23/03/2021:

"(...) La interpretación jurisprudencial del artículo 150.2 de la LGT considera que en estos casos se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, considerando el Alto Tribunal a estos efectos como tal:

"sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción"; "decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido"; "la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse»". En definitiva, la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción, si bien se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse."

Llegados a este punto resulta pertinente observar que este TEAC, en situaciones como la que aquí se plantea, ha venido manteniendo (entre otras, en resolución de 5/04/2018-RG.676/2015-), a la vista de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2017, que tras el transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, el acta de disconformidad constituía un acto de reanudación formal de las actuaciones con efectos interruptivos de la prescripción, ya que su concreto contenido evidenciaba que con su notificación al obligado tributario éste ha conocido con precisión los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones, además de habersele dado traslado a fin de que presentara las oportunas alegaciones.

En el caso que nos ocupa, como hemos indicado, el acta A02 se suscribió con fecha 20/04/2016, es decir, con posterioridad al transcurso del plazo de 12 meses a que legalmente podía extenderse el procedimiento inspector. Quiere esto decir que, conforme al criterio de este TEAC que se acaba de manifestar, el acta A02 aquí implicada podría haber surtido el efecto reanudatorio de las actuaciones con efectos interruptivos de la prescripción.

Pues bien, atendido el tenor de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2017 (Rec. Cas 1564/2016), en el mismo sentido que las anteriores de 23/05/2016 (Rec. cas. 789/2014) y de 21/06/2016 (Rec. cas. 1591/2015), Resolución TEAC (Doctrina) de 05/07/2016 (RG 00/35/2013), este Tribunal Central procede a cambiar su criterio, recogiendo el del Tribunal Supremo, consistente en esencia en considerar que para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efectos interruptivos deben cumplirse los siguientes requisitos: 1) Dictar un acuerdo formal de reanudación; 2) Poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos; y 3) Indicar los objetos y períodos a los que irán referidas las actuaciones siguientes.

El Alto Tribunal, en el caso allí examinado, en que, tras superarse el plazo de duración del procedimiento, la Inspección había notificado al interesado el acta de inspección, concluía que, a pesar de que en el acta se ponía de manifiesto el concepto y períodos comprobados, la misma no constituía un acuerdo formal de reanudación y en

ella no se indicaba ni que se hubieran extinguido los efectos interruptivos de las actuaciones realizadas con anterioridad ni que hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar el impuesto sobre Sociedades de determinados ejercicios, por lo que el acta no cumplía ninguno de los requisitos exigidos para desplegar los efectos interruptivos previstos en el artículo 150.2.a) de la LGT."

Aplicada esta doctrina a nuestro caso significa que, a la vista de la documentación incorporada al expediente, no existe tal actuación formal de reanudación de las actuaciones inspectoras posterior al incumplimiento de su plazo máximo de duración, por lo que no existe un acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y los ejercicios comprobados anterior al propio acuerdo liquidatorio notificado el 28 de julio de 2020.

QUINTO.- Procede, a continuación, para la valorar las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector, partir de cuáles han sido las obligaciones tributarias liquidadas por la AEAT a cargo del sujeto pasivo. Son, en concreto, el IS de los ejercicios 2014 a 2017, procediendo partir de cuando se produce la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidarlas, considerando lo señalado en los artículos 66 y siguientes de la AEAT, ya citados, y los correspondientes de la normativa del IS.

Respecto del IS del ejercicio 2014, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, al no existir actos interruptivos, prescribió el 26 de julio de 2019, lo cual implica que deba anularse la liquidación dictada, para ese tributo y ejercicio, porque cuando se notificó ya había prescrito el derecho de la Administración a dictarla.

Lo mismo sucede respecto del IS de 2015, dado que su prescripción se debe entender producida el 26 de julio de 2020.

Sin embargo, respecto del IS de los ejercicios 2016 y 2017, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria no estaría prescrito cuando se notificó la regularización aquí impugnada, el 28 de julio de 2020, por lo que ha de rechazarse su anulación por ese motivo.

En consecuencia, al haber dado validez, desde el punto de vista formal, a la regularización practicada para esos ejercicios, nos centraremos en ellos con el objeto de pronunciarnos acerca de la conformidad o no a Derecho, en cuanto al fondo, de esa liquidación practicada.>>

En el caso que aquí nos ocupa se constata que en la comunicación de inicio notificada el 2 de julio de 2018 se advierte a la obligada tributaria de que el plazo máximo de las actuaciones inspectoras sería de 18 meses.

En comunicación posterior, notificada el 25 de septiembre de 2019, se le comunica que, "de acuerdo con lo consignado en las Declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en comprobación, su Cifra Anual de Negocios ascienda a a las siguientes cantidades(...), que resultan en todos los casos superiores a la requerida para auditar sus cuentas.

Por ello, de conformidad con el artículo 150.1 b) 1º de la LGT, se le informa que el plazo de duración del procedimiento inspector sería de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio."

Se aprecia, pues, que no se cumplió con la exigencia de "poner en conocimiento" del obligado tributario, en el tiempo debido, que se habían producido las circunstancias determinantes de que el plazo de duración del procedimiento inspector fuese de 27 meses y no de los 18 meses que se le había notificado en la comunicación de inicio. Cuando se le informa que la duración del procedimiento sería de 27 meses, se fundamenta en que de acuerdo con lo consignado en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, su cifra anual de negocios resultaba en todos los ejercicios superiores a la requerida para auditar sus cuentas; circunstancia que concurría desde el inicio del procedimiento y que, por ende, ya entonces podía ser conocida y apreciada por la Administración Tributaria y así debió ser comunicada a la obligada tributaria desde la comunicación de inicio.

En consecuencia ante la falta de notificación en tiempo y forma al obligado tributario del plazo del procedimiento de 27 meses, aplicable, en teoría, desde que se le comunicó el inicio del procedimiento, el plazo aplicable al procedimiento era el originalmente fijado de 18 meses, a contar desde la fecha de notificación del inicio el 2 de julio de 2018.

Así pues, respecto al IS de los ejercicios 2013 a 2015, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria había prescrito cuando el 30/12/2020 fue notificado el acuerdo de liquidación, por lo que debe ser anulado el acuerdo de liquidación en lo que a los ejercicios 2013 a 2015 se refiere. No procede, pues, entrar a analizar los otros motivos de prescripción alegados, referidos al cómputo de una extensión del plazo de 30 días y el período adicional de 78 días COVID del RD-Ley 8/2020.

En consecuencia, analizaremos las restantes cuestiones que afecten únicamente al ejercicio 2016.

Quinto.

Alega, ad cautelam, improcedencia del acuerdo de liquidación practicado al no otorgar al contribuyente derecho a promover tasación pericial contradictoria.

Señala que la cuestión litigiosa es una circunstancia valorativa consistente en la fijación del supuesto beneficio que le corresponde a la entidad, razón por la cual la Administración tributaria debería haber advertido a la

contribuyente de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, ofrecimiento que no tuvo lugar en ningún momento de las actuaciones inspectoras, y, por consiguiente, ello debe conllevar su anulación.

Como hemos visto, la regularización se fundamenta en la existencia de un conjunto operacional simulado, que ha permitido al obligado residenciar el beneficio del Grupo en **PAIS_1** de forma ficticia, cuando en realidad, dadas las funciones realizadas y los medios disponibles, debe atribuirse a **XZ-QR** una parte importante de dicho beneficio.

No fundamenta, por tanto, la inspección su regularización en la existencia de unas operaciones vinculadas que deban ser retribuidas a valor de mercado, sino en la existencia de una simulación en la operativa.

Ahora bien, a la hora de calcular el importe del beneficio que debe atribuirse a **XZ-QR**, si utiliza la Inspección la normativa de operaciones vinculadas para retribuir a **TW-TW-** y a las entidades propietarias de los hoteles, con retribuciones acordes con el principio de libre competencia.

Nos encontramos, pues, en el ámbito de las operaciones vinculadas reguladas por el artículo 16 del TRLIS y, desde el 1 de enero de 2015, el artículo 18 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Debemos señalar que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 18.12.6º excluye de la práctica de tasación pericial contradictoria las comprobaciones de valores que se obtengan en el seno de una comprobación de operaciones vinculadas:

"6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

En consecuencia, se debe desestimar la pretensión del interesado.

Sexto.

Respecto a las cuestiones de fondo planteadas, la entidad manifiesta su oposición a la imputación a la entidad de la actividad de comercialización de las plazas hoteleras en **ISLA_1**, cuestión esta que está siendo objeto de los procedimientos amistosos iniciados, por lo que la revisión de la reclamación en relación con esta cuestión fue suspendida, tal y como se ha explicado en los antecedentes de hecho de la presente resolución. Y en consecuencia, no podemos entrar en ella.

Además de este motivo de regularización incluido en los procedimientos amistosos, en el ejercicio 2016 se ha efectuado por la inspección un ajuste por gastos de personal de **GH**, respecto al que la reclamante no se opone expresamente. No obstante, sobre esta cuestión se ha pronunciado este Tribunal en esta misma fecha en la resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta por **GH** contra el acuerdo de liquidación dictado a esta entidad.

En dicho acuerdo, dictado a **GH**, se procede a incrementar la base imponible declarada en el importe de los costes salariales y de Seguridad Social correspondientes a los empleados transferidos en los ejercicios 2015 y 2016 de **XZ-QR** a **GH**, considerando que deberían haber sido refacturados a quien seguía recibiendo sus servicios, a la sazón **XZ-QR**. **GH** alegó al acta incoada que el coste de SS se había calculado erróneamente, alegación que se consideró correcta, corrigiéndose en el acuerdo finalmente dictado el ajuste propuesto en este punto.

En este sentido, se constató por la inspección que, efectivamente, el importe de la Seguridad Social asumido por **GH**, SA, como consecuencia de los contratos mantenidos con los referidos empleados, no era el que se reflejaba en la propuesta contenida en el acta, por lo que esta fue modificada en los términos indicados a este respecto por la entidad, tomando, por tanto, en consideración como coste de personal que correspondía asumir a **XZ-QR**, y que por tanto debió ser refacturado, el expuesto por la entidad en sus alegaciones.

Esta modificación no fue trasladada al ajuste efectuado en el acuerdo dictado a **XZ-QR**, entidad reclamante en la presente resolución, por lo que cabría plantearse si en el desarrollo del presente procedimiento de revisión hubiera de ajustarse el importe del coste de Seguridad Social del mismo modo que se hizo en **GH**; no obstante, el principio de prohibición de la "reformatio in peius" nos impide entrar a revisar el mencionado ajuste. Debemos, pues, limitarnos a confirmar el acuerdo de liquidación dictado en lo que al ajuste por gastos de personal de **GH** se refiere, por los motivos señalados en la resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta por **GH**.

En ella decimos lo siguiente:

*<<TERCERO.- Como hemos visto en los antecedentes de hecho de la presente resolución, el 21 de diciembre de 2020 fue dictado un acuerdo de liquidación respecto de la entidad **XZ-QR**, SA (**XZ-QR**), por el que se imputaron a esta entidad los rendimientos derivados de la comercialización, en **PAIS_1**, de las estancias hoteleras del Grupo **XZ**, considerándose que varios de los empleados de la entidad, que fueron transferidos en 2015 o 2016 a la entidad **GH**, SA, en realidad siguieron prestando servicios a la referida entidad **XZ-QR**, tomándose en consideración el coste salarial y de Seguridad Social de tales empleados como gasto de **XZ-QR** para el cálculo del rendimiento a imputar a esta.*

En el acuerdo ahora impugnado, relativo a **GH**, SA (holding del Grupo **XZ**, y matriz, entre otras sociedades del grupo mercantil, de **XZ-QR**), se procede a incrementar su base imponible en el importe de los referidos costes salariales y de Seguridad Social correspondientes a los referidos empleados, los cuales deberían haber sido refacturados a quien seguía recibiendo sus servicios, a la sazón **XZ-QR**.

La entidad aduce en sus alegaciones al acta incoada que el coste de SS se calculó erróneamente, alegación que se considera correcta, corrigiéndose en el acuerdo finalmente dictado el ajuste propuesto en este punto.

En este sentido, a la vista de la normativa aducida por la entidad, se constata que, efectivamente, el importe de la Seguridad Social asumido por **GH**, SA, como consecuencia de los contratos mantenidos con los referidos empleados, no es el que se refleja en la propuesta contenida en el acta, por lo que esta es modificada en los términos indicados a este respecto por la entidad, tomando, por tanto, en consideración como coste de personal que correspondía asumir a **XZ-QR**, y que por tanto debió ser refacturado, el expuesto por la entidad en sus alegaciones.

CUARTO.- Alega la reclamante ante este Tribunal lo siguiente.

Señala que la Inspección no ha desvirtuado la realidad de que los trabajadores desarrollan sus funciones en **GH** y que su traspaso respondía a una lógica empresarial incuestionable: residenciar en **GH** los directivos del Grupo.

Alega que **XZ-QR** es una sociedad que presta servicios corporativos a las restantes sociedades que forman parte del Grupo **XZ**, pero que no toma las decisiones estratégicas del Grupo ni, por tanto, reside en ella el grueso de la cadena de valor.

Defiende que las decisiones estratégicas se toman en **GH**, que es la sociedad tenedora de las participaciones y es la sociedad en la que presta sus servicios la alta dirección del Grupo. Esta forma de organización es, por lo demás, habitual en muchos grupos empresariales, en los que una sociedad tenedora de participaciones dispone también de una estructura de personal que permite la toma de decisiones generales.

Continúa indicando que **GH**, en su calidad de empresa matriz del grupo y en el ejercicio de cargo de administrador, asume tareas relativas al control de las actividades del grupo y su relación y representación a nivel institucional. Además, en la estructura funcional del Grupo **XZ**, **GH** es la empresa del Grupo que presta servicios corporativos de apoyo y dirección, los cuales están regulados en los correspondientes contratos de prestación de servicios.

Alega, ad cautelam, improcedencia de limitar la compensación de las BINs en un 25% en el ejercicio 2017 por inconstitucionalidad del RDL 3/2016 respecto de esta limitación en el mismo establecida.

QUINTO.- En el análisis de la cuestión objeto de controversia, debemos comenzar señalando que el 2 de julio de 2018 fue iniciada la comprobación inspectora, entre otros, del Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2013 a 2016 de **XZ-QR SL (XZ-QR)**.

Como resultado de tales actuaciones, y en lo que respecta a **XZ-QR**, fue incoada el Acta A02- ...1, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2016, a la que se incorporó la correspondiente propuesta de liquidación, que fue confirmada por acuerdo de liquidación de fecha 21 de diciembre de 2020, en el que se imputaron a la entidad **XZ-QR SL** los rendimientos derivados de la comercialización, aparentemente realizada en **PAIS_1**, de las estancias hoteleras del Grupo **XZ**, al considerarse que la entidad había imputado, mediante una estructura artificial, dichos rendimientos, a la entidad **PAIS_1 XZ-TW-N**, al objeto de minorar la tributación correspondiente a tales rendimientos.

En el acuerdo de liquidación dictado a **XZ-QR** se indicaba lo siguiente (páginas 163 a 166), según se reproduce en el acuerdo ahora impugnado:

"El Grupo **XZ** es un grupo turístico español, con sede en **ISLA_2**, con importantes beneficios, que ha creado una estructura artificial en la que la parte más rentable de la actividad del grupo (la comercialización de estancias hoteleras en el **ISLA_1** donde se residencia prácticamente la totalidad de su beneficio) se atribuye a la sucursal **PAIS_2** de **XZ-TW-N** (empresa **PAIS_1**).

Así, en **PAIS_2**, el Grupo declara la práctica totalidad de los beneficios totales obtenidos, que entre los ejercicios 2012 a 2018 se elevan a más de 831,7 millones de euros, mientras las entidades que realizan las funciones de alto valor añadido en el grupo, que residen en España, declaran bases imponibles por un total de 9,5 millones de euros, lo que supone algo más del 1% de los beneficios mencionados. En los ejercicios comprobados, los beneficios de la sucursal **PAIS_2** han sido de casi 600 millones de dólares.

Las actuaciones realizadas han permitido acreditar que la constitución de **XZ-TW-N SA** en **PAIS_1** con una sucursal en **PAIS_2** ha tenido como objetivo la localización artificial fuera de España de los beneficios derivados de la comercialización de las plazas hoteleras del **ISLA_1**. Con esta conducta, el Grupo **XZ** ha reducido de forma radical y fraudulenta su tributación en España, en concreto en la sociedad **XZ-QR SL**."

En la liquidación efectuada respecto de **XZ-QR** (siguiendo la exposición contenida en el acuerdo de liquidación dictado a **GH**), en cuanto a la atribución de resultados a **XZ-QR**, se señalan unos gastos que se reconocen en sede de la entidad **XZ-QR SL**, debidos al coste del personal que fue formalmente traspasado a **GH**,

pero que, en realidad, sigue prestando sus servicios en el ámbito de las actividades de **XZ-QR**, minorando en el coste de tales empleados el total de beneficio que se imputa a **XZ-QR**.

Concluye la inspección que en los ejercicios 2013 y 2014 debe ser atribuido el beneficio declarado por **XZ-TW PAIS_2** a **XZ-QR SL**, puesto que las funciones de comercialización de estancias hoteleras son realizadas efectivamente por el personal de **XZ-QR SL**, al no contar **GH SA** con capacidad para su realización. **GH SA**, dispone únicamente de una plantilla de cuatro empleadas, las hermanas ... y una persona de administración, frente al amplio número de empleados de **XZ-QR SL** y además, **GH SA** ya factura a **XZ-QR SL** por servicios de administración 12.000 euros/año y por servicios de marketing, financieros, calidad y administrativos 120.000 euros/año.

SEXTO.- No procede entrar a analizar en el presente caso la regularización efectuada a **XZ-QR** en cuanto a la imputación a la misma de los beneficios correspondientes a la comercialización de las plazas hoteleras en el **ISLA_1**, puesto que constituye el objeto de la presente reclamación la regularización a **GH**, que comprende únicamente la imputación de los gastos del personal trasladado en los ejercicios 2015 y 2016 de **XZ-QR** a **GH**. Nos encontramos ante una cuestión de prueba. La inspección considera que dicho traslado fue puramente formal, ya que las funciones directivas ejercidas por el personal trasvasado resultan incardinadas en la operativa de **XZ-QR**. Resultan relevantes en este sentido las siguientes afirmaciones recogidas por la inspección:

"En cuanto a los ejercicios 2015 y 2016, señala la inspección que, si bien se ha producido un traslado de directivos de **XZ-QR SL** a **GH SA**, es evidente que los directivos de este grupo empresarial trabajan para el Grupo con independencia de cuál sea la sociedad que les tiene en nómina y que la dependencia de una u otra sociedad es más formal que material.

Concluye la inspección que los Directores Corporativos han seguido desempeñando sus funciones en el edificio que el Grupo **XZ** dispone en **ISLA_2** y con los trabajadores de **XZ-QR SL**, por lo que debe efectuarse un ajuste del coste de los servicios prestados por **GH SA** a **XZ-QR SL**, de forma que cubran el importe de los costes salariales que le ha supuesto a **GH SA** ese desplazamiento, importe que no debe incluir ningún tipo de margen porque estamos ante un cambio de empleador meramente formal.

En consecuencia, en el acuerdo ahora impugnado se incrementa la base imponible de **GH** en el importe de los gastos salariales del personal que se encontraba en nómina de **GH SA**, pero que, de hecho, seguía prestando servicios a **XZ-QR**, habiéndose determinado que era esta quien debía hacer frente al gasto de tales empleados, por lo que **GH SA** debió haber refacturado a **XZ-QR** este gasto y no asumirlo como propio.

En cuanto a los ejercicios 2015 y 2016, si bien se ha producido un traslado de directivos de **XZ-QR SL** a **GH SA**, habría que matizar que:

No se ha producido una modificación en la estructura del Grupo **XZ** que permita justificar, desde un punto de vista económico, el traslado parcial de Directivos Corporativos desde **XZ-QR SL** a **GH SA**:

- . No se han trasladado todos los miembros de la Dirección Corporativa (proceso de integración horizontal)
- . No se ha producido la incorporación del personal de apoyo de los Directores Corporativos desplazados (proceso de integración vertical).

En cuanto a las relaciones económicas que mantienen estas dos sociedades, **GH SA** y **XZ-QR SL**, la sociedad matriz, **GH SA**, facturó a la entidad **XZ-QR SL**, como ya hemos adelantado, por los siguientes servicios:

Servicios de Administración: 12.000 euros al año, ejercicios 2013 a 2016.

Servicios de marketing, financieros, calidad y administrativos:

-Ejercicios 2013, 2014 y 2015: 120.000 euros al año.

- Ejercicio 2016: 60.000 euros al año.

Se puede observar que el importe facturado por los servicios de marketing, financieros, calidad y administrativo, de 2013 a 2015, se ha mantenido constante, y que se ha visto significativamente reducido en 2016, de 120.000 euros pasa a facturarse 60.000 euros, con independencia del traspaso de directivos que se ha ido produciendo entre los ejercicios 2015 y 2016.

Ante este pase de directivos desde **XZ-QR SL** a **GH SA**, lo lógico hubiera sido el incremento y no la minoración en la facturación por servicios, motivo por el cual, la Inspección solicitó explicación del cambio del importe facturado en el ejercicio 2016.

La entidad **XZ-QR SL** aportó contestación escrita al respecto, manifestando que la entidad **GH SA** llevaba a cabo tareas de apoyo y dirección. Por lo que se refiere a los servicios concretos prestados a **XZ-QR SL**, comunicó que prestaba servicios de carácter administrativos, financieros, marketing y de calidad, especificando que después de la integración del Director Corporativo de Administración y del Director Corporativo Financiero, éstos siguieron paralelamente realizando funciones como responsables del Departamento de Administración y del Departamento Financiero respectivamente.

Además, el domicilio fiscal de la entidad matriz del Grupo, **GH SA**, se encuentra en **CIUDAD_1**, c/ ... y ninguno de los trabajadores que figuran adscritos a esta entidad, ya sean las Vicepresidentas, los Directivos Corporativos o el resto de trabajadores, tiene su domicilio fiscal en **CIUDAD_1**. Todos ellos tienen su domicilio fiscal en **ISLA_2**, y no consta que se haya producido ninguna alteración del mismo como consecuencia del traslado de personal desde **XZ-QR SL** a **GH SA**, ejercicios 2015-2016.

Por otra parte, los trasvases de personal entre **GH SA** y **XZ-QR SL**, se han producido desde la constitución de esta última en el año 2003 hasta la actualidad. Durante el periodo 2004 a 2008, todo el personal de **GH SA**, a excepción básicamente de las tres hijas del matrimonio ..., se integraron en **XZ-QR SL**, proceso que empezó a revertirse en el ejercicio 2015, cuando se produce el alta de directivos del Grupo en **GH SA**.

En base a las anteriores consideraciones, la Inspección entiende que, es evidente que los directivos de este grupo empresarial trabajan para el Grupo con independencia de cuál sea la sociedad que les tiene en nómina y que la dependencia de una u otra sociedad es más formal que material. Los Directores Corporativos han seguido desempeñando sus funciones en el edificio que el Grupo **XZ** dispone en **ISLA_2** y con el mismo personal, los trabajadores de **XZ-QR SL**, por lo que, también en los ejercicios 2015 y 2016, hay que atribuir las funciones de dirección a **XZ-QR SL**."

Frente a estos indicios puestos de manifiesto por la inspección, nada alega la reclamante que pueda aclarar por qué los servicios facturados por **GH** a **XZ-QR** no se vieron incrementados con motivo del traspaso de personal, como hubiera sido de esperar si las funciones que desarrollaban los directores corporativos en **XZ-QR** se prestaban ahora desde **GH**.

Por otra parte, los trabajadores que habían sido trasladados a **GH** continúan trabajando desde la sede de **XZ-QR** en **ISLA_2** cuando **GH** tiene su sede en **CIUDAD_1** y el personal que depende jerárquicamente de los mismos continúa trabajando para **XZ-QR**.

Si en los ejercicios 2013 y 2014 estos trabajadores prestaban sus servicios a **XZ-QR** y en 2015 y 2016 pasan a **GH**, ello supondría un cambio de organización del grupo, especialmente si tenemos en cuenta que se trata de personal directivo, cambio que no ha sido probado. De hecho, **GH, SA** es la holding del grupo, y en ella se residen determinadas funciones típicas de las sociedades holding, mientras que **XZ-QR** es la principal entidad operativa del grupo, por lo que resulta coherente que los directivos presten sus servicios en el seno de **XZ-QR**, ya que sus servicios son acordes con las actividades de esta, fundamentalmente comercializadoras.

Todo ello nos conduce a pensar que, tal y como señala la inspección, el traspaso de personal ha sido puramente formal, por lo que debemos confirmar el acuerdo dictado en este punto.>>

En conclusión, el acuerdo de liquidación debe ser anulado, debiendo ser dictado otro en el que únicamente se practique liquidación por el ejercicio 2016, liquidación esta que debe ser confirmada; sin perjuicio de lo que se derive de los acuerdos amistosos iniciados en lo que se refiere a las cuestiones expresamente afectadas por los mismos, según se ha detallado en la presente resolución.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.