

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 15 de octubre de 2024  
Sala de lo Contencioso-Administrativo  
Recurso n.º 820/2019

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Valoración de las operaciones vinculadas.** *Valoración de las operaciones de reaseguro cedido a la matriz.* El motivo de la regularización fue que en la declaración del IS de los ejercicios 2010 y 2011 el obligado tributario llevó a cabo una valoración de las operaciones de reaseguro cedido a la matriz que, a juicio de la inspección resultaba improcedente. Durante dichos ejercicios el sujeto pasivo tenía concertados con su matriz residente en Alemania distintos contratos de reaseguro en los que como contraprestación a la cesión se acordó una comisión en favor del sujeto pasivo del 41% de las primas netas cedidas en concepto de compensación de las funciones realizadas en el ámbito del contrato y a su vez la matriz cede parte de las primas recibidas de su filial en España (retrocesión de reaseguro) a otras entidades del grupo, en concreto al grupo reasegurador a nivel mundial y titular en última instancia del capital social. Por la inspección se procedió a realizar una corrección al resultado contable para determinar la base imponible derivada de lo dispuesto en materia de valoración de operaciones vinculadas, de modo que la operación descrita sea objeto de valoración a precios de mercado, y ello por entender que al contrato de reaseguro cuota parte le falta precisamente como retribución a favor del cedente una participación en los beneficios del reasegurador, siendo el método más apropiado para determinar el precio de transferencia de la "operación de reaseguro cedido cuota parte 40%" es el de "Distribución de Resultado"; método, que de la documentación examinada parece ser el que ha aplicado el contribuyente, pese a que en el documento de precios de transferencia (DPT) se indica su utilización como método corroborativo o de testeo. La demandante fundamenta toda su demanda en que el TEAC no ha comprendido el contrato de reaseguro, añadiendo que ni en el Acuerdo de Liquidación (no digamos ya en el Acuerdo Sancionador) ni en la Resolución hay una sola palabra, una sola reflexión acerca de si la cuantía de los elementos de este esquema remuneratorio coincidía o no con la que habrían pactado partes independientes en condiciones de mercado. Considera la Sala que la recurrente hace un esfuerzo por justificar que la remuneración consistente en la comisión del 41% de las primas netas cedidas es correcta pero no justifica que la comisión abonada es la correspondiente a la que se fijaría entre empresas independientes. El acuerdo de liquidación procede a razonar suficientemente tanto el método de valoración elegido, como todas las variables a tener en cuenta para concluir que la sociedad alemana está sobre remunerada en atención a las funciones que realiza cada una de las empresas, que detalladamente se analiza en el acuerdo de liquidación. Llegado a este punto, y ante la ausencia de datos sobre repartos entre empresas independientes, parece correcto acudir a las propias retribuciones fijadas por la recurrente en contratos similares realizados con otras empresas en que la proporción de la distribución del beneficio se fijó en el 50%, porcentaje que la parte discute, pero que en ningún momento procede a argumentar por qué dicho porcentaje era válido en los contratos celebrados con otras entidades, y que razones había para que no se fijara en el contrato de reaseguros ahora examinado. Por otro lado, en el acuerdo sancionador se recogen los hechos que integran en el elemento objetivo de la infracción tributaria; esto es, la diferencia entre la valoración realizada por la parte y la que correspondería si se hubiera tenido en cuenta los valores de mercado, sin embargo, la mera discrepancia sobre la aplicación del método de valoración no es suficiente para determinar la culpa o negligencia de la recurrente si no va acompañada de un razonamiento del cual se pueda deducir el elemento del dolo o culpa en dicha actuación y la finalidad de eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y en el presente caso, mas allá de afirmar que el método de valoración aplicado por la parte no era correcto, y por tanto existe un

Síguenos en...

comportamiento culpable o negligente, no realiza razonamiento alguno de la existencia gestión, incurriendo, de esta manera en la confusión en la que cae la resolución el TEAC.

**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso: 0000820/2019**

**Tipo de Recurso:**

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General:**

**16213/2019**

**Demandante:**

**ERGO SEGUROS DE VIAJE, SUCURSAL EN ESPAÑA**

**Procurador:**

**MARIA CRUZ REIG GASTON**

**Demandado:**

**TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:**

**D. MARCIAL VIÑOLY PALOP**

**S E N T E N C I A Nº:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

**D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA**

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

**D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN**

**D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA**

**D. MARCIAL VIÑOLY PALOP**

Madrid, a quince de octubre de dos mil veinticuatro.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo 90/2019, promovido por **ERGO SEGUROS DE VIAJE, SUCURSAL EN ESPAÑA**, representado por la Procuradora Dña. **MARIA CRUZ REIG GASTON**, contra la resolución del **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, de 10 de julio de 2019 por la que se desestimó las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sancionador, ambos de fecha 13 de enero de 2016, respecto del Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011. Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 22 de noviembre de 2019, contra la resolución antes mencionada, fue admitido a trámite por decreto de fecha 29 de noviembre de 2019, con reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.**-Una vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 19 de junio de 2020, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:

" (...) *interpuesto frente a la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019 en virtud de la cual se han desestimado las reclamaciones económico-administrativas números 00/01120/2016 y 00/01119/2016, interpuestas frente al Acuerdo de liquidación de 13 de enero de 2016 con número de referencia A23-72610213, en relación con el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, y frente al correlativo Acuerdo de Resolución del procedimiento sancionador con número de referencia A23-77679850, respectivamente, y, previos los trámites legales que procedan, dicte Sentencia por la que estime este recurso.* ».

**TERCERO.**-La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 21 de julio de 2020, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

Síguenos en...

**CUARTO.**-Fijada la cuantía, practicada la prueba y presentadas las conclusiones sucintas quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

**QUINTO.**-Se señaló para votación y fallo el día 9 de octubre de 2024, fecha en que tuvo lugar. Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**-Por la representación de la mercantil ERGO SEGUROS DE VIAJE, SUCURSAL EN ESPAÑA, se recurre la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 por la que se desestimó las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sancionador, ambos de fecha 13 de enero de 2016, respecto del Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011.

**SEGUNDO.**-El motivo de la regularización, tal como consta en la resolución del TEAC fue que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011 el obligado tributario llevó a cabo una valoración de las operaciones de reaseguro cedido a la matriz que, a juicio de la inspección resultaba improcedente.

Son antecedentes a tener en cuenta:

- La entidad COMPAÑÍA EUROPEA DE SEGUROS S.A., en adelante **CES**, NIF A28008480 es la filial española de la entidad aseguradora alemana EUROPAISCHE REISEVERSICHERUNG AG, en adelante **ERV**, con una participación en el capital social del 99,99% y pertenecientes ambas al grupo ERGO, encabezado por ERGO REISEVERSICHERUNGGRUPPE AG, con sede en Alemania. El accionista último de la compañía es el grupo reasegurador MUNICH RE con la entidad del mismo nombre como cabecera del grupo y con sede asimismo en Alemania.

- Durante los ejercicios 2010 y 2011 el sujeto pasivo tenía concertados con su matriz EUROPAISCHE REISEVERSICHERUNG AG (ERV), residente en Alemania, los siguientes contratos de reaseguro:

1. Reaseguro cuota parte general en virtud del cual el sujeto pasivo cede de forma automática a ERV un 40% de las primas netas suscritas en España y Portugal en todos los ramos, excluido accidentes, en los términos que se indica en el contrato. En correspondencia con ello, ERV abona a CES un 40% de los pagos por siniestros que haya tenido que efectuar en el marco de las citadas pólizas.

2. Reaseguro cuota parte accidentes en virtud del cual CES cede a ERV también de forma automática el 85% de las primas netas correspondientes a las pólizas suscritas en España y Portugal en el ramo de accidentes, reteniendo un 15% de las mismas. En correspondencia con ello, ERV abona a CES un 85% de los pagos por siniestros que haya tenido que efectuar en el marco de las citadas pólizas.

3. Adicionalmente el sujeto pasivo mantiene con su matriz un contrato de reaseguro Exceso de pérdida (XL) a través del que se procura protección frente al exceso de pérdidas correspondientes a los siniestros derivados de las pólizas de seguro que han sido retenidas por CES (60%) y que no se encuentran comprendidas en el reaseguro cuota parte general acordado con ERV durante los ejercicios analizados.

En ambos contratos de reaseguro cuota parte como contraprestación a la cesión se acordó una comisión en favor de CES del 41% de las primas netas cedidas en concepto de compensación de las funciones realizadas en el ámbito del contrato.

A su vez, la matriz ERV cede parte de las primas recibidas de su filial en España (retrocesión de reaseguro) a otras entidades del grupo, en concreto al grupo Munich RE reasegurador a nivel mundial y titular en última instancia del capital social.

- Por la inspección se procedió a realizar una corrección al resultado contable para determinar la base imponible derivada de lo dispuesto en materia de valoración de operaciones vinculadas en el artículo 16 de la Ley, de modo que la operación descrita sea objeto de valoración a precios de mercado, y ello por entender que al contrato de reaseguro cuota parte le falta precisamente como retribución a favor del cedente una participación en los beneficios del reasegurador.

- la Inspección actuaria concluye que el método más apropiado para determinar el precio de transferencia de la "operación de reaseguro cedido cuota parte 40%" realizada entre CES y ERV es el de "Distribución de Resultado"; método, que de la documentación examinada parece ser el

Síguenos en...

que ha aplicado el contribuyente, pese a que en el DPT se indica su utilización como método corroborativo o de testeo.

- respecto del reaseguro cuota parte general se hace constar:

1. Durante los ejercicios analizados CES acuerda con ERV un contrato de reaseguro cuota parte general por el que CES cedió el 40% de las primas netas reteniendo, al mismo tiempo, un 60% de las primas netas de las pólizas objeto de cesión en el ámbito del contrato de reaseguro.

2. Como contraprestación a la cesión de las primas netas CES recibió una comisión en concepto de compensación de las funciones realizadas en el ámbito de los contratos de reaseguro cuota parte (gestión del proyecto, desarrollo del producto, venta/comercialización, gestión de contratos y de indemnizaciones por siniestros, etc).

3. la Inspección procedió a un análisis de estas operaciones así como a la comprobación de los términos y condiciones en que fueron pactados estos contratos de reaseguro con la matriz a fin de determinar si se corresponden con los que se acordarían entre partes independientes llegando a la conclusión de que el contrato está insuficientemente retribuido por entender que al contrato de reaseguro cuota parte examinado le falta precisamente como retribución a favor del cedente una participación en los beneficios del reasegurador, de manera que no recaiga siempre el beneficio del lado del reasegurador."

4. del análisis del documento de precios de transferencia (DPT) demás documentos aportados y explicaciones facilitadas por la representación de CES, no se concluye con claridad cuál es el método de los previstos en las Directrices de Precios de Transferencia OCDE (2010) utilizado por la entidad para determinar el precio de transferencia, pero sí que el método de testeo utilizado fue el de "Distribución del Resultado".

5. la Inspección concluye que con la operación de testeo realizada por el contribuyente no ha quedado probado que el precio fijado para la operación 41% sobre las primas cedidas responda al principio de libre competencia, en los términos que se deducen del Párrafo 1.12 de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE (2010).

6. La Inspección entiende que el método más apropiado para determinar el precio de transferencia de la "operación de reaseguro cedido cuota parte 40%" realizada entre CES y ERV es el de "Distribución de Resultado"; método, que de la documentación examinada parece ser el que ha aplicado el contribuyente, pese a que en el DPT se indica su utilización como método corroborativo o de testeo.

7. ante la ausencia de datos sobre repartos similares entre empresas independientes, se ha tomado el que resulta de otros contratos de reaseguro aceptados por el propio sujeto pasivo con cláusula de participación en beneficios a favor del cedente (contratos con las entidades Compañía de Seguros Victoria y con Adeslas, anteriormente citados) optándose por la aplicación del mismo porcentaje del 50%, aun cuando ciertamente, a juicio de esta Inspección, aún podría ser superior a favor de CES , si hemos de atender al reparto de funciones entre las partes dentro del negocio.

8. Se concluye que la distribución del resultado en un 50% para cada una de las partes es coherente con el principio de libre competencia, y retribuye razonablemente las aportaciones de cada parte al negocio de reaseguro.

En consecuencia, se propone un incremento en la base imponible de los ejercicios 2010 y 2011 en los siguientes importes, coincidentes para cada uno de los ejercicios con el incremento de retribución procedente a juicio de la Inspección:

Ejercicio 2010: Reaseguro Cedido (ERV) 910.667,21

Ejercicio 2011: Reaseguro Cedido (ERV) 1.018.675,46

**TERCERO.-**Se alega en la demanda:

- **falta de motivación de la resolución del TEAC:**

1. Se alega que el TEAC entiende que una transacción entre partes vinculadas como la examinada debe tener por el mero hecho de serlo una remuneración superior a una transacción entre partes independientes.

2. Que el TEAC entiende que ante la casi segura rentabilidad de su negocio asegurador, el propósito de la operación no sería tanto asegurar un riesgo como transferir ese beneficio.

3. Que lo único que se puede discutir en este pleito es si la retribución pactada entre CES y ERV con respecto a la operación de reaseguro que la Administración y el TEAC reconocen que celebraron fue inferior a la que habrían pactado partes independientes en condiciones de mercado en una cuantía equivalente.

4. Se alega que el funcionamiento de los reaseguros de cuota parte son siempre iguales entre terceros: *En el cien por cien de los acuerdos de reaseguro (proporcionales) cuota parte, la prima*

Síguenos en...

de reaseguro que tiene derecho a percibir el reasegurador por asumir el riesgo de pagar al asegurador reasegurado las indemnizaciones pactadas, se determina como una proporción o porcentaje de las primas cobradas por éste. En el ejemplo que poníamos, CES estaría obligada a pagar a ERV una prima de reaseguro de 40 pues ERV estaba asumiendo el 40 por 100 del riesgo implícitamente expresado con esa prima.

5. hay ocasiones en las que en el esquema remuneratorio de este tipo de operaciones de reaseguro se introduce un elemento adicional: la comisión de reaseguro.

En el caso de la operación regularizada, la comisión de reaseguro era del 41% de las primas de reaseguro, es decir, el 41 por 100 del 40 por 100 de las primas netas cobradas por CES de sus clientes, y no como parece entender el TEAC el 41 por 100 de las primas netas. De hecho, si la comisión de reaseguro hubiera sido del 41 por 100 de las primas netas.

En definitiva, por cada 100 euros de prima neta cobrados por CES, ésta le pagaba a ERV 40 en concepto de prima de reaseguro y ERV le pagaba a CES 16,4 euros (el 41% de 40) en concepto de comisión de reaseguro. Se observa, por tanto, que la remuneración neta de la transacción realizada habría ido en el ejemplo de 23,6 euros (40-16,4).

Conclusión: ni en el Acuerdo de Liquidación, ni en la Resolución hay una sola palabra, una sola reflexión acerca de si la cuantía de los elementos de este esquema remuneratorio coincidía o no con la que habrían pactado partes independientes en condiciones de mercado, y ello a pesar de afirmar que "la retribución del reaseguro debe tener en cuenta la calidad del negocio cedido".

Por otro lado, se fundamenta la falta de motivación en la falta de contestación a las alegaciones complementarias realizadas en trámite de alegaciones en el procedimiento sancionador

**CUARTO.-**El Abogado del Estado interesa la desestimación del recurso.

**QUINTO.- Falta de motivación de la resolución impugnada.**

1º Es doctrina del Tribunal Constitucional, STC 20/2003, de 10 de febrero, entre otras muchas, respecto de la necesidad de motivación de las resoluciones:

*"Este Tribunal, con carácter general, ha reiterado que el derecho a la tutela judicial efectiva, en su dimensión de necesidad de motivación de las resoluciones, implica que las decisiones judiciales deben exteriorizar los elementos de juicio sobre los que se basan y que su fundamentación jurídica ha de ser una aplicación no irracional, arbitraria o manifiestamente errónea de la legalidad (por todas, STC 221/2001, de 31 de octubre, FJ 6); haciéndose especial incidencia en reforzar esa obligación de motivación en los supuestos de resoluciones judiciales en el ámbito penal por la trascendencia de los derechos fundamentales que quedan implicados en ese tipo de procedimientos (por todas, SSTC 209/2002, de 11 de noviembre, FFJJ 3 y 4, o 5/2002, de 14 de enero, FJ 2). El fundamento de dicha exigencia de motivación se encuentra en la necesidad, por un lado, de exteriorizar las reflexiones que han conducido al fallo, como factor de racionalidad en el ejercicio de la potestad jurisdiccional, que paralelamente potencia el valor de la seguridad jurídica, de manera que sea posible lograr el convencimiento de las partes en el proceso respecto de la corrección y justicia de la decisión; y, de otro, en garantizar la posibilidad de control de la resolución por los Tribunales superiores mediante los recursos que procedan, incluido este Tribunal a través del recurso de amparo (por todas STC 139/2000, de 29 de mayo, FJ 4)."*

Se manifiesta por la actora que el TEAC no ha comprendido la operación de reaseguro, sin embargo, el TEAC se limita a confirmar la liquidación que consta en el acuerdo de liquidación en el que se recoge con toda claridad que en ambos contratos de reaseguro cuota parte como contraprestación a la cesión se acordó una comisión en favor de CES del 41% de las primas netas cedidas en concepto de compensación de las funciones realizadas en el ámbito del contrato, esto es, un 41 % del 40% de las primas netas cedidas (folio 6 del acuerdo). Mas adelante se hace constar que la política de precios aplicada por CES y ERV durante los ejercicios 2010 y 2011 consistió en una comisión a la cesión de las primas netas, que contractualmente se fijó en el 41% sobre las primas netas cedidas (folio 9).

Si bien la redacción de la resolución del TEAC puede originar confusión, no podemos olvidar que tanto el TEAC como CES están discutiendo la operación de reaseguro pactada entre esta mercantil y ERV y que no es cuestión objeto de debate que la comisión en favor de CES estaba constituida por el 41% sobre las primas netas cedidas.

Lo único que es objeto de debate es la valoración realizada por la Inspección a los efectos de determinar si esa comisión era o no suficiente al realizarse el contrato de reaseguro entre sociedades vinculadas, como bien ha expuesto en su escrito de demanda.

Síguenos en...



Pues bien, independientemente de que la parte no esté de acuerdo con la valoración realizada en el Acuerdo de liquidación y confirmada por el TEAC, ello no quiere decir que la resolución objeto del presente recurso no esté motivada, y ello por contener todos los razonamientos que han llevado al TEAC a confirmar dicha liquidación.

2º Dentro de este motivo de impugnación, alega la parte que no se han tenido en cuenta las alegaciones complementarias realizadas por la parte. Dichas alegaciones fueron realizadas en el trámite de alegaciones realizado en el procedimiento sancionador, esto es, procedimiento distinto al de inspección, y aprovechando dicho trámite para realizar alegaciones que nada tenían que ver con el procedimiento sancionador, que, por otra parte, no se encontraba acumulado al procedimiento de inspección, y que en todo caso eran completamente improcedentes ya que la parte tuvo la oportunidad para realizar las alegaciones que tuvo por conveniente en el trámite de alegaciones dado en el procedimiento de inspección a tal efecto.

Es más, la mera remisión a dichas alegaciones complementarias no pueden considerarse como nuevas pretensiones de nulidad, sino únicamente pueden servir para fundamentar la pretensión de falta de motivación, que por las razones expuestas procede desestimar.

No obstante, decir que respecto de la nulidad del acuerdo de liquidación por vulneración del art. 170.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, toda vez que la Orden de Carga en el Plan fue dictada el 30 de octubre de 2014, mientras que la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación no se iniciaron hasta el año siguiente, el 13 de enero de 2015, el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de noviembre de 2017 (Recurso: 2998/2016) ha establecido:

*"1.- Ha de partirse de la finalidad principal que corresponde a los Planes de actuación: que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la Administración. Para ello los Planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de inspección.*

*Y las correspondientes de Orden de carga en el Plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado Plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen.*

*2.- Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:*

*(a) La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y*

*(b) La iniciación del procedimiento de inspección: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación ( artículos 66 y siguientes de la LGT ).*

*(...)*

*A ello ha de añadirse que el principal parámetro normativo de los Planes es el artículo 116 de la LGT de 2003 , que se limita a establecer una secuencia anual en lo que se refiere a la elaboración de los Planes y no dispone nada sobre el plazo en que habrá de iniciarse el procedimiento de inspección una vez haya sido seleccionado el contribuyente como consecuencia de considerarlo incluido dentro de las directrices y previsiones del Plan anual de que se trate.*

*(...)*

*Y así mismo debe destacarse que el designio de eficacia que para toda actuación administrativa proclama el artículo 103.1 CE no casa bien con la solución temporal aplicada por la sentencia recurrida, ya que las Ordenes de carga emitidas en los últimos días del año natural correspondiente al Plan serían de imposible o muy difícil ejecución.*

*5.- En todo caso, situados dialécticamente en la hipótesis que ese artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 contiene la regla temporal de que, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado ante de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, debe decirse que este plazo no sería esencial; y, por ello, su incumplimiento, sólo determinaría una irregularidad no invalidante por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992 ."*

Las siguientes alegaciones tienen que ver con la valoración del contrato de reaseguro cuota parte general (40/60) y con el expediente sancionador, cuestiones sobre las que se pronuncia la resolución impugnada. A tal efecto, conviene recordar la sentencia del Tribunal Constitucional

que "la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva no exige una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión [por todas, STC 178/2014, de 3 de noviembre , FJ 6 b)]."

#### **SEXTO.- Remuneración del contrato de reaseguro.**

La demandante fundamenta toda su demanda en que el TEAC no ha comprendido el contrato de reaseguro, añadiendo que ni en el Acuerdo de Liquidación (no digamos ya en el Acuerdo Sancionador) ni en la Resolución hay una sola palabra, una sola reflexión acerca de si la cuantía de los elementos de este esquema remuneratorio coincidía o no con la que habrían pactado partes independientes en condiciones de mercado.

Esta es la única cuestión que se plantea la Inspección por tratarse de un contrato celebrado entre empresas vinculadas.

Dicha remuneración del contrato de reaseguro, así como el método de valoración está suficientemente fundamentada en el Acuerdo de liquidación que procede a confirmar posteriormente el TEAC.

Así, al folio 8 se hace constar el resultado de la entidad en los ejercicios objeto de comprobación con y sin contrato de reaseguro:

2010 2011

Resultado sin reaseguro 4.088.219,51 5.229.901

Resultado con reaseguro 1.226.914,51 2.373.557

Diferencia **2.861.305,00 2.856.344**

En cuanto al método de valoración se hace constar al folio 10, como método mas adecuado de los establecidos en el art. 16 TRLIS el de distribución del resultado.

Al respecto, se hace constar que "Del análisis del DPT y demás documentos aportados y explicaciones facilitadas por la representación de CES, no se concluye con claridad cuál es el método de los previstos en las Directrices de Precios de Transferencia OCDE (2010) utilizado por la entidad para determinar el precio de transferencia, pero sí que el método de testeo utilizado fue el de "Distribución del Resultado"."(folio 10).

Se añade al folio 39: "El DPT, apartado 7.1.1, páginas 73 y siguientes, "analiza y define la metodología de precios de transferencia que, en principio, parecería más idónea para el testeo de la transacción vinculada".

Para ello destaca las características e idoneidad de los diferentes métodos previstos para la valoración, Precio Libre Comparable, Precio Incrementado y Precio de Reventa, cuya aplicación rechaza de forma motivada (págs. 73, 74 y 75) antes de concluir con el método de Distribución de Resultado como el que mejor se adapta a este fin No obstante en este punto, si bien el DPT comiENZA, tal y como está previsto en la metodología seleccionada, por un análisis funcional de activos y riesgos de las dos entidades, no identifica a continuación el beneficio de la operación ni determina en base a ello un porcentaje de reparto, como correspondería asimismo en aplicación del método. Por el contrario, tras el citado estudio se limita a señalar que en este caso se fijó una comisión para cobertura de los gastos de gestión de las pólizas cedidas en que incurre, según dispone, en compensación de las funciones realizadas en el ámbito del contrato, para concluir a continuación su ajuste a precios de mercado... En cualquier caso nada tiene que ver, a juicio de esta Inspección, la cobertura de gastos con la retribución de funciones. Efectivamente, una cosa es el reembolso de los gastos en que el cedente incurre en la gestión de las pólizas cedidas, algo habitual por otro lado en cualquier contrato de reaseguro cuota parte, a través de la comisión, y otra cosa distinta es la retribución de esas funciones o, en definitiva, de la contribución a la rentabilidad del negocio cedido, que es de lo que ahora se trata."

Tras referir cómo funciona dicho método (a) Identificación del beneficio de la operación vinculada.

b) División del beneficio identificado entre las entidades vinculadas sobre unas bases económicamente válidas que se aproximan a la división de los beneficios que se habría previsto y reflejado en un contrato realizado bajo condiciones de libre concurrencia).

Dicha distribución del beneficio entre las dos entidades se haría con arreglo a la clave de atribución que mejor identifique las aportaciones de cada compañía a la consecución del resultado siguiendo la metodología recogida en los Párrafos 2.111, 2.116, 2.119 y 2.134 de las Directrices OCDE (2010) (folio 11).

En el caso de autos, se afirma que ante la ausencia de datos sobre repartos similares entre empresas independientes, se ha tomado el que resulta de otros contratos de reaseguro aceptados por el propio sujeto pasivo con cláusula de participación en beneficios a favor del cedente (contratos con las entidades Compañía de Seguros Victoria y con Adeslas, citados al folio 10) optándose por la aplicación del mismo porcentaje del 50%, aun cuando ciertamente, a

juicio de esta Inspección, aún podría ser superior a favor de CES, si se atiende al reparto de funciones entre las partes dentro del negocio.

Se hace costar que *"En este sentido, a diferencia de lo que es habitual en los contratos de reaseguro, entre ellos, el que nos ocupa con su matriz, en los reaseguros aceptados por CES en los que se aplica la cláusula de participación de beneficios, la gestión de las pólizas cedidas no la asume el cedente, sino que es el reasegurador (en este caso CES) el que realiza esta función, a pesar de lo cual reparte el beneficio al 50% con la cedente."*(folio 12). Se matiza que, si bien no se trata ciertamente de contratos de reaseguro comparables por su contenido, desde un punto de vista remuneratorio, "no solo sirve de comparable sino que justifica en mayor medida su aplicación al negocio cedido a la matriz, cuando menos en el mismo porcentaje."

Se añade al folio 43: *"Entiende la Inspección, por tanto, que el citado porcentaje que CES aplica en otros contratos cumple además adecuadamente la finalidad de mitigar o compensar el actual desequilibrio entre las posiciones de las partes, sin que en absoluto pueda considerarse excesivo en favor de CES atendiendo a su contribución a la rentabilidad del negocio cedido (operación vinculada)."*

Además, tomando como base el análisis funcional, de riesgos y activos contenido en el DPT, apartado 6.1, el porcentaje de beneficio que correspondería a ERV no alcanzaría siquiera el 40%. Es más, si se complementara el análisis con la descripción de cada una de las funciones que se contiene en la página 48 del DPT, la contribución de CES a la rentabilidad del negocio podría resultar aún mayor.

Por todo ello se concluye que, a la vista de todo lo anterior, la distribución del resultado en un 50% para cada una de las partes es coherente con el principio de libre competencia, y retribuye razonablemente las aportaciones de cada parte al negocio de reaseguro (folio 14).

A fin de corroborar tal conclusión, se afirma que el volumen de primas cedidas por CES a ERV que asciende al 40% de las primas de las pólizas suscritas supera ampliamente el porcentaje de primas cedidas en el sector -en términos de media- deducido de la Memoria Anual de la Dirección General de Seguros, que oscila para los años 2011, 2012 y 2013 en torno al 18%. (folio 35).

La recurrente hace un esfuerzo por justificar que la remuneración consistente en la comisión del 41% de las primas netas cedidas es correcta. Ahora bien, partiendo de que no se discute el método de valoración, la falta de aportación de documentación solicitada (folio 29) así como la que de la facilitada no es suficiente clara por no identificar de acuerdo con el método de valoración el beneficio de la operación ni determina en base a ello un porcentaje de reparto, nos lleva a la conclusión de que por la demandante no se ha podido justificar que la comisión abonada es la correspondiente a la que se fijaría entre empresas independientes.

Por otro lado, el acuerdo de liquidación procede a razonar suficientemente tanto el método de valoración elegido, como todas las variables a tener en cuenta para concluir que ERV está sobre remunerada en atención a las funciones que realiza cada una de las empresas, que detalladamente se analiza en el acuerdo de liquidación. Llegado a este punto, y ante la ausencia de datos sobre repartos entre empresas independientes, parece correcto acudir a las propias retribuciones fijadas por CES en contratos similares realizados con otras empresas en que la proporción de la distribución del beneficio se fijó en el 50%, porcentaje que la parte discute, pero que en ningún momento procede a argumentar por qué dicho porcentaje era válido en los contratos celebrados con las entidades Compañía de Seguros Victoria y con Adeslas, y que razones había para que no se fijara en el contrato de reaseguros ahora examinado.

#### **SEPTIMO.- Impugnación de la sanción.**

Se interesa la nulidad de la sanción por haberse iniciado el expediente sancionador antes de haberse dictado el Acuerdo de liquidación, haberse aportado toda la documentación y falta de culpabilidad.

1º Nulidad de pleno derecho del Acuerdo de imposición de sanción por haberse iniciado el expediente sancionador antes de haberse dictado el Acuerdo de liquidación.

Sobre dicha cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 05 de noviembre de 2020 (Recurso: 2004/2019) en la que se afirmaba.

*"CUARTO. Recapitulación final. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión a la luz de los artículos 209.2 LGT y 25 RGRST.*

*1. Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.*

*Debemos hacerlo, obviamente, en sentido coincidente a como lo hemos hecho en las sentencias dictadas en los recursos de casación núms. 1993/2019 y 3277/2019, en la segunda de las*



cuales incluimos esta recapitulación final que ahora reiteramos por constituir una síntesis que, acaso, puede resultar útil para una exposición sintética de nuestra decisión.

Ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.

2. Esta respuesta se justifica, resumidamente y a tenor de los fundamentos expuestos, en los siguientes extremos:

a) El primero, que nuestra sentencia núm. 194/2016, de 3 de febrero (RCA núm. 5162/2010) no sienta el criterio de que el procedimiento sancionador debe iniciarse tras la notificación de la liquidación, ya que la afirmación en tal sentido contenida en dicha resolución es -solo- la reproducción de un párrafo de la sentencia de instancia.

b) El segundo, que el artículo 209.2 LGT no establece -para ningún tipo de infracción tributaria- que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa.

Antes al contrario, se limita el precepto a establecer el límite temporal máximo del que dispone el órgano competente para iniciar un expediente sancionador, pero no señala -en absoluto- cuál sea el día a quo que resulta obligado para proceder a dicha incoación.

Es evidente que si el legislador hubiera querido que el inicio del procedimiento sancionador solo pudiera producirse una vez que exista la liquidación tributaria (en relación con todas las posibles infracciones o, específicamente, respecto de las que causen perjuicio a la Hacienda Pública) así lo habría establecido expresamente, sin limitarse a señalar -como hace el tantas veces citado precepto- cuándo "no podrá" ya incoarse el expediente.

c) El tercero, que de los preceptos reglamentarios que más arriba se han reproducido puede inferirse que dicho procedimiento puede iniciarse sin liquidación, lo cual no supone interpretar un precepto legal secundum reglamentum, sino solo constatar cómo una norma jurídica de rango inferior a la ley contempla sin ambages aquella posibilidad sin que -desde luego- entendamos que existe un ultra vires en la regulación reglamentaria que exigiría -de prosperar la tesis mantenida por el aquí recurrente- expulsar del ordenamiento jurídico por nula de pleno derecho al menos la expresión "o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación" contenida en el artículo 25.3 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

d) El cuarto, que, de la misma manera que es posible iniciar e instruir un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública -en el que se aplican con toda su fuerza o vigor, sin matices, los derechos del artículo 24.2 CE - sin necesidad de que se haya liquidado ni cuantificado la deuda tributaria presuntamente defraudada -proceso que puede acabar perfectamente con una sentencia absolutoria-, cabe iniciar un procedimiento sancionador sin haber "confirmado" previamente la comisión inequívoca de una infracción tributaria, de manera que puede aceptarse, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador.

e) El quinto, que la eventual mala praxis en que puede haber incurrido la Administración en numerosas ocasiones -convirtiendo en una pura formalidad el derecho material a la separación de procedimientos- no se solventa, a nuestro juicio, haciendo decir a la ley lo que ésta no afirma, ni reclama una interpretación de esa ley que vaya más allá de su letra, de su espíritu y de su finalidad. Requiere, simplemente, la corrección de esos eventuales comportamientos contrarios a Derecho a través de los cauces que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los ciudadanos; algo perfectamente posible con los instrumentos legales de los que se dispone.

f) El sexto, en fin, que una interpretación como la aquí sostenida no atenta contra las garantías de los sometidos a procedimientos sancionadores y que, en los supuestos en los que la notificación de la liquidación y de la sanción coinciden temporalmente, se produce una tramitación conjunta en el tiempo -que no confundida- de los procedimientos de comprobación e investigación y del procedimiento sancionador que no conlleva una quiebra del principio de separación de procedimientos y que no constituye una vulneración del principio que establece el artículo 208.1 LGT ni formal ni materialmente."

En atención a la doctrina expuesta, decae el presente motivo de impugnación.

2º falta de tipicidad de la sanción y falta de concurrencia de dolo o culpa.

Síguenos en...

La única cuestión a resolver, dados los términos del debate suscitado, se contrae a determinar si la sanción controvertida es o no conforme a Derecho; y, más concretamente, si la misma se encuentra adecuadamente motivada.

Pues bien, para abordar la cuestión suscitada, bueno será recordar que el Tribunal Supremo ha elaborado una doctrina constante y uniforme según la cual el principio de culpabilidad rige en el ámbito del derecho administrativo sancionador, también en el ámbito tributario, y que dicha garantía o principio exige que la Administración que ejerce el *ius puniendi* de motivar concretamente y en positivo las razones que conducen a apreciar que la realización del hecho configurado por el legislador como infracción tributaria ha sido realizado por el sujeto infractor de modo que le sea personalmente reprochable, bien a título de dolo o bien de negligencia. Esta exigencia de motivación del acuerdo sancionador no puede, por lo demás, ser suplida por la resolución que se dicte en vía económico administrativa ni por el órgano jurisdiccional al conocer de su impugnación ante los Tribunales de Justicia ( STS 20 de diciembre de 2013, rec. 1537/2010), doctrina que, por lo demás, se deriva del modelo constitucional de distribución del *ius puniendi* de las funciones constitucionalmente reservadas a los órganos judiciales ( STC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3).

En el presente caso, la lectura de la resolución sancionadora revela la insuficiencia de la motivación de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en el actuar de la entidad sancionada.

Por otro lado, tal como establece la STS de 10 de octubre de 2022 (Recurso: 6953/2020) "*Sin embargo, en relación al elemento subjetivo del injusto venimos reiterando las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria.*"

Es de tener en cuenta que la regularización realizada tiene su causa en entender que el valor de la comisión del 41% pactada no se ajusta a los valores de mercado, y que todo el acuerdo de liquidación gira en relación a la valoración del contrato de reaseguro en tanto que la Administración no está de acuerdo con la valoración realizada por CES.

De esta manera, se fundamenta la sanción en dicha discrepancia de valoración, para concluir que "*La claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario al no aplicar la valoración correspondiente a las operaciones vinculadas realizadas no puede dejar margen a la interpretación, sin que la conducta regularizada por la Inspección se justifique en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni en una laguna legal, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad. Existe culpabilidad por cuanto que el traslado de rentas de la sociedad filial a la sociedad matriz sin observarse las reglas de valoración de operaciones vinculadas, supone una intención de rebajar la carga fiscal de la primera.*"

En efecto, en el acuerdo sancionador se recogen los hechos que integran en el elemento objetivo de la infracción tributaria; esto es, la diferencia entre la valoración realizada por la parte y la que correspondería si se hubiera tenido en cuenta los valores de mercado.

En tal sentido, fundamenta la sanción en la errónea aplicación del método de valoración, cuestión que es objeto de la regularización, pero que no puede serlo de la imposición de la sanción. De esta manera se afirma que "*Se estima, por tanto, que la conducta de la entidad, al aplicar improcedente y erróneamente los métodos de valoración de operaciones vinculadas, así como mantenerla indefinidamente en el tiempo, fue voluntaria, entendiéndose que en virtud de las circunstancias concurrentes le era exigible otra conducta distinta.*"

Sin embargo y pese a ello, la Sala considera que la resolución sancionadora no contiene valoración alguna sobre el elemento culpabilístico en cuanto al por qué de los hechos analizados se desprende inexorablemente la existencia de la culpabilidad, ya que no se contiene un razonamiento singularizado que permita deducir, a partir de los hechos considerados, la voluntariedad o negligencia en la vulneración de la norma tributaria.

La mera discrepancia sobre la aplicación del método de valoración no es suficiente para determinar la culpa o negligencia de la recurrente si no va acompañada de un razonamiento del cual se pueda deducir el elemento del dolo o culpa en dicha actuación y la finalidad de eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y en el presente caso, mas allá de afirmar que el método de valoración aplicado por la parte no era correcto, y por tanto existe un comportamiento culpable o negligente, no realiza razonamiento alguno de la existencia de culpabilidad o negligencia en dicho comportamiento.

Es mas, siendo lo que se cuestiona la comisión del 41% de las primas netas cedidas como retribución a CES y si se corresponde con los precios de mercado, de la propia resolución

sancionadora se desprende que se está haciendo referencia a la comisión del 1% olvidando que la comisión que retribuye ERV a CES está constituida por un lado, por el 40% de las primas netas cedidas, y por otro por un 1% por gastos de gestión, incurriendo, de esta manera en la confusión en la que cae la resolución el TEAC a la que hemos hecho referencia anteriormente.

Por último, la Sala quiere advertir, una vez más, que la motivación de la culpabilidad, más allá de la expresión de la jurisprudencia que ha concretado su alcance y exigencia, no requiere una gran extensión, pero sí es imprescindible que quien ejerce la potestad sancionadora justifique razonada y razonablemente la culpabilidad del sujeto infractor, explicando los elementos externos y aprehensibles a partir de los cuales deduce la existencia de voluntariedad o negligencia -la culpabilidad, en suma- de la actuar del sujeto. Únicamente haciendo explícito ese razonamiento cabe enjuiciar materialmente la deducción del juicio de culpabilidad que toda imposición de sanción exige.

Todo lo anterior nos conduce a estimar parcialmente el recurso y proceder a la anulación de la resolución sancionadora de la que trae causa.

**OCTAVO.**-Al estimarse parcialmente este recurso contencioso y de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LRJCA, no procederá hacer especial imposición de las costas procesales causadas a ninguna de las partes.

VISTOS los preceptos constitucionales y legales citados y los demás de general y pertinente aplicación,

#### **FALLAMOS**

**ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil ERGO SEGUROS DE VIAJE, SUCURSAL EN ESPAÑA, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019, anulando, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, el acuerdo sancionador de 13 de enero de 2016.

Y todo ello sin hacer especial imposición en cuanto a las costas causadas en dicho recurso a ninguna de las partes.

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 casaciones objetivo que presenta.

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

**PUBLICACIÓN.**-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

