

¿Debe la Administración efectuar una regularización completa y bilateral?

Analizamos la sentencia del Tribunal Supremo en la cual se establece como jurisprudencia las inspecciones relacionadas a operaciones vinculadas intervinientes en la operación y que puedan generar un exceso de tributación a otros intervinientes.

Diciembre de 2019

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

Manuel A. Bouzas Fernández
Socio de PwC Tax & Legal
manuel.bouzas@pwc.com

Gemma Joan Zarza
Abogada de PwC Tax & Legal
gemma.joan.zarza@pwc.com

Ya son muchas las sentencias existentes en nuestra jurisprudencia relativas a cuestionar la realidad de la prestación de servicios intra-grupo. De hecho, es bien conocida por todos, la tendencia de la Administración en cuestionar la realidad de dichos servicios. No obstante, en aquellos casos en los que se dictamine que no hay evidencias suficientes para justificar la realidad de la prestación de servicios, así como se cuestione la realidad de cualquier otra operación vinculada, ¿debe la Administración efectuar una regularización completa y bilateral?

Pues bien, el pasado 13 de noviembre el Tribunal Supremo (TS, en adelante) dictó una sentencia, en la cual se establece como jurisprudencia que en las inspecciones que se analizan operaciones vinculadas y que pudiera resultar que de la regularización se generaría un exceso de tributación a otros intervinientes en la operación, la Administración debe llevar a cabo una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto.

Antecedentes

El caso que nos ocupa versa sobre una sociedad española del sector alimentación, que en 2011 se le regulariza mediante Inspección, las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 y 2007, los siguientes aspectos (entre otros):

1. Se incrementa la base imponible tanto del ejercicio 2006 como del ejercicio 2007 al considerar que las cantidades pagadas a su sociedad matriz española que en su momento poseía el 100% del capital de la sociedad regularizada, como consecuencia del contrato marco de prestación de servicios, nos son deducibles ya que no se ha probado la realidad de la prestación de los servicios. En este sentido, se consideran no deducibles y así lo corrobora el TS debido a que la documentación aportada no es suficiente para justificar la realización de servicios por parte de la sociedad interesada a la sociedad matriz, debiendo la interesada haber conservado toda la documentación necesaria que hiciese prueba de los servicios, pudiendo la empresa haber realizado una identificación precisa de los servicios prestados, los costes de todo género incurridos, así como los criterios de reparto empleados.



El ajuste bilateral debe solicitarlo la entidad que obtuvo el ingreso, considerando, que la administración no está obligada a efectuar la regularización completa de la situación jurídica comprobada.

1. Se incrementa la base imponible tanto del ejercicio 2006 como del ejercicio 2007 al considerar que las cantidades pagadas a su sociedad matriz española que en su momento poseía el 100% del capital de la sociedad regularizada, como consecuencia del contrato marco de prestación de servicios, nos son deducibles ya que no se ha probado la realidad de la prestación de los servicios. En este sentido, se consideran no deducibles y así lo corrobora el TS debido a que la documentación aportada no es suficiente para justificar la realización de servicios por parte de la sociedad interesada a la sociedad matriz, debiendo la interesada haber conservado toda la documentación necesaria que hiciese prueba de los servicios, pudiendo la empresa haber realizado una identificación precisa de los servicios prestados, los costes de todo género incurridos, así como los criterios de reparto empleados.
2. En consecuencia, la interesada defiende la anulación de la liquidación ya que es fruto de una actuación inspectora que cataloga de “tendencialmente dirigida a producir un enriquecimiento injusto a favor de la Administración” al no constar en el expediente que la Inspección realizó comprobación alguna en relación con la sociedad matriz receptora de las remuneraciones, para verificar si los importes correspondientes a las referidas facturas o los intereses deducidos por ella habían sido computados como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la citada sociedad para, en caso afirmativo, efectuar la correlativa regularización minorando la base imponible de dicha sociedad en el mismo importe.

En sentido opuesto se pronunció la sentencia que fue objeto de casación, al determinar que el ajuste bilateral debe solicitarlo la entidad que obtuvo el ingreso, considerando:

- (i) que la administración no está obligada a efectuar la regularización completa de la situación jurídica comprobada, sino que es la sociedad matriz, que facturó los servicios intra-grupo y los intereses, quien debe promover las actuaciones necesarias para la completa regularización de la operación comprobada;
- (ii) que no es necesario llamar al procedimiento a la sociedad matriz que, de aplicarse el criterio seguido por la Inspección, habría tenido un exceso de tributación susceptible de regularización; y
- (iii) que la carga de la prueba de la existencia de un enriquecimiento injusto de la Administración no corresponde a ésta sino al sujeto pasivo que ha soportado el exceso de tributación.



Lo que si anula el TS es la sanción porque la Administración incumplió su deber de llamar al procedimiento a la entidad vinculada.

Pronunciamiento del Tribunal Supremo

En este caso el TS se pronuncia de forma contundente respondiendo afirmativamente, que la Administración debe realizar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto. Dicha respuesta del TS se basa con arreglo a la jurisprudencia propia del TS sobre la íntegra regularización en IVA y sobre la imposibilidad de regularizar retenciones en el retenedor si con ello se produce un enriquecimiento injusto.

En este caso, el TS extiende esta doctrina a los casos de operaciones vinculadas, en la que como consecuencia de la regularización se pueda producir un exceso de tributación a otro interviniente, tal y como el TRLIS impone en el supuesto de que la regularización hubiese venido motivada por la valoración de las citadas operaciones por su valor normal de mercado, con prohibición expresa de que pueda producirse en estos casos la tributación de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación, para el conjunto de personas vinculadas que la hubiesen realizado.

Nótese que el TS no anula en el supuesto que nos ocupa el acuerdo de liquidación recurrido dado que el contribuyente no solicitó, durante la tramitación administrativa, la presencia de la entidad vinculada lo que debió hacer en virtud del principio de buena fe que debe regular la relación entre administrados y Administración. Lo que si anula el TS es la sanción porque la Administración incumplió su deber de llamar al procedimiento a la entidad vinculada.

Consideraciones

Esta sentencia del TS fija como criterio interpretativo que el principio de seguridad jurídica en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de las operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello al enriquecimiento injusto de la Administración, incluso en casos como el que nos ocupa en los que la Administración no discute la valoración si no que considera que se trata de una liberalidad.

En este contexto, debemos plantearnos si también procedería hacer uso de los argumentos de enriquecimiento injusto en el supuesto de falta de prueba en la prestación de servicios recibidos por filiales extranjeras, a fin de resolver la doble imposición a través de un procedimiento amistoso. Y en nuestra opinión la respuesta debe ser afirmativa.

Sin perjuicio de lo relevante de esta Sentencia por la cuestiones apuntadas anteriormente, procede, en todo caso, ser proactivos en el recabar y mantener en nuestros archivos de toda la información necesaria que evidencia la realidad de cada una de las operaciones vinculadas que se llevan a cabo dentro de un Grupo.