

# Precios de transferencia: regularización bilateral íntegra

Analizamos la nueva Sentencia del Tribunal Supremo, STS 1884/2020, que va un paso más allá, realizando una interpretación extensiva del plazo de prescripción a favor del contribuyente.

Julio 2020

## Tu contacto en PwC Tax & Legal Services:

**Antonio Fernández Crende**  
Socio en el área Fiscal de PwC Tax &  
Legal Services  
[antonio.fernandez.crende@pwc.com](mailto:antonio.fernandez.crende@pwc.com)

En sede de operaciones vinculadas en el ámbito doméstico, nuestra normativa es clara a día de hoy: en el caso de que haya un ajuste de precios de transferencia en una inspección de un contribuyente, la Administración tributaria deberá proceder a regularizar bilateralmente la operación en la contraparte española.

Esta regularización o ajuste bilateral se sustenta en principios tan básicos (y a la vez tan obvios) como el de evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto o la buena fe administrativa que inspiran el ordenamiento tributario español, así como la propia coherencia que debe ordenar toda actuación administrativa que al comprobar una realidad fáctica o económica en la operación vinculada de un contribuyente debería reconocer esa misma realidad en la contraparte.

Para ello, la normativa incorpora una serie de preceptos procedimentales para canalizar los trámites de notificación, audiencia y regularización de la contraparte.

No obstante, lo anterior, la práctica habitual que nos encontramos no es tan idílica.

Así, vemos habitualmente ajustes de precios de transferencia en inspección en los que no

se da el oportuno trámite a la contraparte ni se procede de oficio a la regularización bilateral en la misma. Puede darse el caso incluso que el derecho a proceder a la regularización en la contraparte haya prescrito una vez el acto es definitivo y ha pasado por todas sus vicisitudes administrativas y jurisdiccionales.

Lo anterior es susceptible de generar incertidumbre y situaciones de doble imposición manifiestas. En este sentido, el pasado diciembre ya dimos habida cuenta de esta problemática en el Periscopio “El Supremo establece que la Administración debe llevar a cabo una regularización completa y bilateral de las operaciones vinculadas para evitar su enriquecimiento injusto”.

No obstante, en el presente artículo reseñamos una nueva relevante Sentencia del Tribunal Supremo, STS 1884/2020, de 11 de junio, que va un paso más allá realizando una interpretación extensiva del plazo de prescripción a favor del contribuyente.



**La Administración tributaria procedió a regularizar la situación de sociedad P, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, regularización que concluyó con una liquidación de la que resultó que las comisiones satisfechas a la sociedad V, su accionista, por la transmisión de ciertos solares no podían calificarse como gastos**

#### Antecedentes

La Administración tributaria procedió a regularizar la situación de sociedad P, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, regularización que concluyó con una liquidación de la que resultó que las comisiones satisfechas a la sociedad V, su accionista, por la transmisión de ciertos solares no podían calificarse como gastos, pues las mismas constituían, en realidad, un dividendo por la participación en el capital social de la citada entidad, es decir, una retribución a los capitales propios no deducible a efectos del referido tributo.

No conforme con la liquidación expresada, la sociedad P presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa, la cual fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad de Valencia en resolución de 29 de noviembre de 2010.

Con tales antecedentes, tras conocer la mencionada resolución del TEAR y transcurridos con creces más de cuatro años desde que autoliquidó su Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, la sociedad V presentó el 4 de abril de 2011 un escrito solicitando de la Administración tributaria la rectificación de su autoliquidación por el impuesto sobre sociedades de dicho ejercicio, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, en las mismas cantidades regularizadas a la sociedad P, con ocasión de las comisiones que ésta le había abonado por la venta de los solares y que se habían consignado debidamente como ingresos en su declaración del Impuesto.

Dicha solicitud fue desestimada sucesivamente por la administración, el TEAR y el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad de Valencia, fundamentalmente bajo el argumento de haber prescrito el derecho de la sociedad V a regularizar su Impuesto sobre Sociedades del 2004.

#### Posición del Tribunal Supremo

La cuestión llega al Tribunal Supremo que lo admite por tener interés casacional, entre otras, la cuestión de determinar cuál es el día a quo para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos cuando éstos tienen su origen en la regularización practicada a un obligado tributario distinto del titular del derecho a obtener tal devolución.

El Tribunal Supremo constata las siguientes circunstancias:

- La primera, que el gasto considerado por la sociedad P como deducible en su Impuesto sobre Sociedades de 2004 por las comisiones abonadas a la sociedad V está absolutamente correlacionado con el ingreso declarado por ésta en su autoliquidación de ese mismo impuesto y ejercicio, pues ambos (gasto e ingreso) se corresponden con el mismo concepto (calificado como abono de comisiones por los interesados en sus respectivas autoliquidaciones y como retribución por la participación en capitales propios no deducible por la Inspección).
- La segunda, que la Administración no comprobó la situación jurídica tributaria de la sociedad V en relación con aquel tributo y ese período, a pesar de comprobar y regularizar a la sociedad P determinando que su gasto por comisiones (correlacionado con el ingreso por el mismo concepto) no tenía la condición de deducible por no constituir tal gasto.
- La tercera, que no consta que la sociedad V tuviera conocimiento de aquella decisión administrativa hasta que la misma fue confirmada por el TEAR de la Comunidad de Valencia.



**Las referencias a la vinculación entre ambas partes son mínimas y la Sentencia basa su fundamentación jurídica en normas generales y procedimentales del ordenamiento tributario, así como en principios ordenadores del mismo.**

Razona el Tribunal Supremo (extractado):

Ciertamente, la regla general en los supuestos de autoliquidación debe ser la que tiene en cuenta la sentencia recurrida: la prescripción sanciona la inactividad del contribuyente, que deja transcurrir el plazo legal sin petición alguna desde que efectuó el ingreso indebido.

Pero esa regla general no resulta aplicable cuando el nacimiento del derecho (esto es, la constatación del carácter indebido del ingreso en cuestión) no depende del contribuyente, sino de la Administración, que está regularizando a otro obligado tributario y que, como consecuencia de su actividad de comprobación respecto del mismo, termina emitiendo una declaración que comporta que el ingreso del primer interesado sea indebido.

El principio de buena administración (implícito en nuestra Constitución y positivizado ahora en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto.

Desde luego que una Administración que sirve con objetividad los intereses generales y debe ajustar su actuación a la Ley y al Derecho no podía desconocer que la regularización que efectuaba a la sociedad P incidía de lleno en la situación tributaria de la sociedad V, al punto de que el gasto regularizado a aquella era el correlato del ingreso efectuado por ésta.

La lógica consecuencia del razonamiento expuesto no puede ser otra que la de situar el dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el caso de autos- que aquella en la que la Administración -al regularizar el gasto de otro contribuyente- efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido.

El Tribunal Supremo declara así el derecho de la sociedad V a la devolución -por el carácter de indebidos- de los ingresos

efectuados en el Impuesto sobre Sociedades de 2004 derivados de las comisiones abonadas en dicho ejercicio por la sociedad P.

### Lecciones aprendidas

La Sentencia del Tribunal Supremo versa sobre un ejercicio objeto de comprobación, el 2004, en el que la normativa aplicable actualmente en materia de precios de transferencia no estaba en vigor.

Las referencias a la vinculación entre ambas partes son mínimas y la Sentencia basa su fundamentación jurídica en normas generales y procedimentales del ordenamiento tributario, así como en principios ordenadores del mismo.

De todas formas, la Sentencia no deja de ser de plena aplicabilidad a la problemática actual en materia de precios de transferencia y a la necesidad de realizar una regularización bilateral íntegra por parte de la Administración tributaria.

Procede estar atento a situaciones de indefensión como las descritas anteriormente en las que pudiéramos reclamar la devolución de ingresos indebidos en la contraparte aún cuando el derecho a regularizar la situación pareciera prescrito (al haber pasado más de cuatro años desde la autoliquidación del impuesto), pues el plazo de prescripción debe comenzar a contar cuando la Administración hubiera efectuado una calificación o valoración distinta en el otro contribuyente y la contraparte pudo conocer la regularización.

Se imponen la justicia material y los principios más básicos relativos a evitar la doble imposición y enriquecimiento injusto así como la buena fe administrativa. No podía ser de otra forma. Aun así, quedarían cuestiones abiertas, ¿es posible invocar estos principios en el caso de operaciones transfronterizas? ¿Y en relación con las implicaciones de la regularización en otros impuestos?