

Tasación pericial contradictoria: la Audiencia Nacional confirma su uso en comprobaciones de operaciones vinculadas



Junio de 2022

¿Hablamos?

Antonio Fernández Crende

Socio en el área de Precios de Transferencia de PwC Tax & Legal
antonio.fernandez.crende@pwc.com

María Ordóñez Ceballos

Fiscalista en el área de Precios de Transferencia de PwC Tax & Legal
maria.ordonez.ceballos@pwc.com

En sentencia de 2 de marzo de 2022, la Audiencia Nacional reconoce el derecho del contribuyente a instar la tasación pericial contradictoria en los procedimientos de inspección de las operaciones realizadas entre partes vinculadas en la medida en que concede a los informes elaborados por la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional la naturaleza de dictamen de peritos.

El presente caso concierne a un grupo español en régimen de tributación consolidada, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, que opera en el sector de bebidas y alimentación (lácteos) y que fue objeto de un procedimiento de inspección tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos de 2009 a 2012.

La regularización de la inspección, entre otros aspectos, incluyó la valoración de los royalties satisfechos por ciertas entidades del grupo fiscal a entidades vinculadas por la licencia de uso de marcas en el ejercicio 2012. Para ello, la inspección se basó en un informe emitido por el Equipo de Valoraciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI).

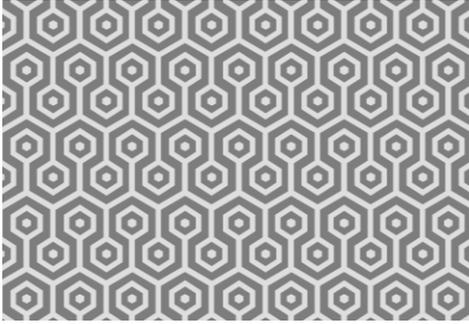
Contra el acuerdo de liquidación se presentó recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). El TEAC desestimó la reclamación contra el acuerdo de liquidación, llegando el caso a la Audiencia Nacional.

Entre otras cuestiones litigiosas, el recurso se centra en resolver sobre la **falta de notificación al contribuyente en el acuerdo de liquidación acerca**

del derecho a promover la tasación pericial contradictoria (TPC, en adelante) contra la liquidación practicada por la inspección. Por el contrario, en el acuerdo de liquidación únicamente se previó la posibilidad de interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

En este sentido, cabe recordar que el artículo 16.9.2º del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aplicable al ejercicio objeto de regularización (anterior a 2015), concedía al contribuyente el derecho de solicitar la TPC en los procedimientos de comprobación de operaciones vinculadas con carácter general, aunque el anterior Reglamento del Impuesto lo limitaba a los supuestos del artículo 57.1 Ley General Tributaria (LGT).

Sobre esta argumentación, en cualquier caso, considera la recurrente que la inspección, a través del informe de la ONFI, había llevado a cabo una comprobación de valores aplicando los medios de comprobación del artículo 57.1.e) *Dictamen de peritos de la Administración* e i) *Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo* de la LGT, por lo que



se le debería haber garantizado el derecho a la TPC para confirmar o, en su caso, corregir dicha valoración, como recoge el artículo 57.2 de la LGT. Entiende, por tanto, que la falta de dicha notificación le coloca en una situación de indefensión, lo que en su opinión obligaría a reponer las actuaciones (art. 239.3 LGT).

Por su parte, la Administración alega que en la valoración de operaciones vinculadas no existe procedimiento de comprobación de valores alguno, sino un procedimiento específico de valoración, que sería el propio régimen de operaciones vinculadas. La inspección alega que únicamente cabría aplicar la TPC si en aplicación de los métodos recogidos en el artículo 16.4 del TRLIS se hubiera realizado una comprobación de valores del artículo 57.1 de la LGT. La Administración en línea con lo resuelto por el TEAC niega que el informe de la ONFI constituya un medio de los que establece el artículo 57.1 de la LGT para la comprobación de valores.

En primer lugar, señala la Audiencia Nacional en su sentencia que no resulta controvertido el no haber informado al contribuyente del derecho a promover la TPC contra la liquidación practicada como consecuencia de la corrección valorativa.

Asimismo, aunque la audiencia pone en duda que el reglamento pudiera ser más restrictivo que la ley en este punto, se centra en la controversia suscitada a este respecto consistente en dilucidar si, conforme a la valoración del contenido y alcance del informe emitido por el equipo de valoraciones de la ONFI, este pudiera ser considerado un dictamen de perito y constituir un medio para la comprobación de valores del artículo 57.1 de la LGT.

Ante esto, la Audiencia Nacional concluye que la ONFI, a través de su equipo de valoraciones, realizó un auténtico dictamen de peritos, a cuyo efecto el equipo inspector se sirvió de los

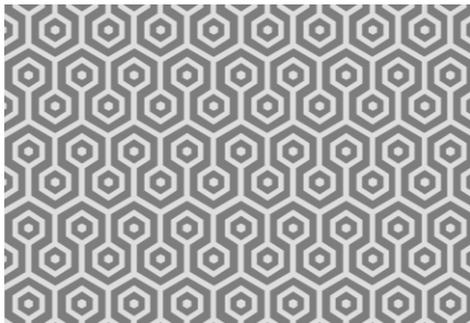
parámetros valorativos que tuvo por conveniente para obtener unas conclusiones que determinaron la corrección valorativa reflejada en la liquidación objeto de recurso.

Pues bien, conforme a lo constatado por la Audiencia Nacional, el informe en cuestión lo emitió precisamente el equipo de valoraciones de la ONFI y lo firmó la jefa del equipo. Para analizar el valor de mercado, el informe recurrió a un estudio de comparables de mercado de contratos de cesión de uso de marca en el sector de bebidas y alimentación-subsector de lácteos.

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

Por tanto, a diferencia de lo resuelto por el TEAC, **la Audiencia Nacional concluye que en el presente caso estamos en presencia de un auténtico dictamen de peritos de la Administración.** Por tanto, **al contribuyente le asistía el derecho a instar la TPC contra la liquidación practicada como consecuencia de la corrección valorativa, lo que justifica la retroacción de actuaciones acordada por la Audiencia al objeto de que se ofrezca esta posibilidad al contribuyente.**

En las inspecciones en las que se verifican aspectos de operaciones vinculadas, resulta cada vez más habitual que exista un informe de valoración previo por parte de la ONFI con base en el cual el equipo inspector sustenta la regularización practicada. De hecho, esta circunstancia se ha normalizado en el marco de las funciones de soporte de la ONFI a los equipos de inspección en materia de operaciones vinculadas.



Tras este pronunciamiento de la Audiencia, **se abren nuevas vías procedimentales para el contribuyente**. En estos casos, cabrá plantearse:

- i. Si, ante una liquidación practicada por la Administración con base en un informe emitido por la ONFI, interesa instar una TPC. El resultado de esta tasación deberá ser considerada en la nueva liquidación que dicte la Administración, por lo que la opinión de un tercero puede constituir un buen medio para evitar el litigio o reducir la cuantía de la liquidación que se impugne.
- ii. Si la Administración no nos informó adecuadamente del derecho a instar la TPC, procedimentalmente se puede solicitar la retroacción de actuaciones para que se nos conceda este derecho, con los potenciales efectos positivos indicados en el punto anterior.

En cualquier caso, el hecho de que no se hubiese reconocido el derecho a instar la TPC no impide que la Administración dicte una nueva liquidación una vez subsanado el defecto por lo que, más allá de un recurso meramente procedimental, en la práctica el contribuyente debe considerar, por cuestiones valorativas y de fondo, si interesa o no solicitar la TPC en cuestión en el caso que le atañe.

Finalmente, recordemos que, por oposición a la anterior normativa, a raíz de la publicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y con efectos a partir de 2015, se eliminó con carácter general la posibilidad de acudir a la TPC en los procedimientos de comprobación de operaciones vinculadas (artículo 18.12.6º de la LIS), por lo que las anteriores posibilidades podrían quedar reducidas en las regularizaciones que afecten a ejercicios posteriores.

La literalidad de la actual norma es clara. Sin embargo, se plantean todavía algunas dudas en este punto, cobrando especial relevancia a partir de la sentencia analizada.

¿El nuevo artículo 18.12.6º LIS pretende también excluir la TPC por vía del 57.1 LGT o simplemente excluir esta posibilidad en los procedimientos de comprobación sin dictamen de perito (como contraposición al redactado de la anterior norma en el TRLIS)? ¿Por qué debería excluirse la TPC cuando existe un dictamen de peritos en materia de operaciones vinculadas y no en otras materias? ¿Equiparándose ahora los informes de la ONFI a dictámenes de peritos, se podría instar la TPC en estos casos?

En cualquier caso, ante una controversia fiscal en materia de precios de transferencia, en la que puede haber mucho en juego, este aspecto requerirá de una reflexión sosegada, pues puede abrir una vía de defensa a explorar.