

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 13 de octubre de 2016, rec. 266/2012

Ponente: Fernando Román García

Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Sujeción al impuesto

La obligación tributaria por el concepto de retenciones del IRNR se devenga al tiempo de satisfacerse las correspondientes rentas al no residente, y será entonces cuando los elementos determinantes de ésta deban cuantificarse, sin que posteriores comprobaciones que pudiera realizar la Administración en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades por operaciones vinculadas puedan alterar los elementos determinantes de aquella obligación tributaria de retener cuando el propio sujeto pasivo no residente no podía en aquellos ejercicios aplicar en sus autoliquidaciones del IRNR las previsiones establecidas para valorar los ingresos y gastos por importe diferente del real.

Fundamentos de derecho

SÉPTIMO: (...) Así, en dicha regularización (referida al Impuesto sobre Sociedades) se siguió expediente relativo al Procedimiento de valoración por el Valor Normal de Mercado 10/2009, en virtud del cual la Inspección consideró que la contraprestación acordada entre SIL y la ahora recurrente por el suministro de concentrados y extractos no respondía a condiciones de mercado, sino que, conforme a su tesis (confirmada por el TEAC), la recurrente había satisfecho un precio superior al de mercado por los citados productos. En consecuencia, la Inspección determinó que el precio satisfecho por la recurrente a SIL por la compra de concentrados debía corregirse a la baja por un importe equivalente al exceso sobre lo que se consideraba el valor de mercado.

Sin embargo, en la regularización que se encuentra en el origen del presente procedimiento (relativa a retenciones por IRNR), la Inspección ha estimado la parte del precio satisfecho por la recurrente a SIL partiendo del importe realmente satisfecho por aquella por la adquisición de los mencionados concentrados y extractos, sin descontar los importes que, con arreglo a lo señalado por la Inspección en las Actas de Disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades, debían minorar el precio de venta de dichos concentrados.

En consecuencia, afirma la actora, la Administración no ha cumplido en este caso su obligación de efectuar una regularización completa.

(...)

En efecto, aun cuando la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades -en los artículos 16 de la Ley 43/1995 y del Real Decreto Legislativo 5/2004 atribuyera únicamente a la Administración y no al administrado la facultad de corregir el precio convenido para ajustarlo al real del mercado en los indicados supuestos de operaciones vinculadas, no es menos cierto que, una vez ejercitada tal facultad, la Administración queda vinculada por el resultado que de dicho ejercicio se derive, proyectándose esta vinculación, especialmente, frente al administrado que se ha visto obligado a soportar el legítimo ejercicio de aquella facultad por la Administración.

Y esta consecuencia no puede verse limitada exclusivamente al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, como pretende la Administración, sino que, por el contrario, una vez fijado por ésta el precio de una operación realizada

entre sociedades del mismo grupo, este precio es el que debe tener en cuenta a la hora de aplicar la tributación correspondiente a los diferentes impuestos relacionados con dicha operación.

La interpretación contraria, por más que se defienda como ajustada formal y literalmente a la normativa propia de cada tributo, quebraría el principio de seguridad jurídica, colocaría al obligado tributario en una situación de forzosa incertidumbre y permitiría que la Administración pudiera ir contra sus propios actos, en cuanto que la misma Administración podría asignar dos precios diferentes a una misma operación realizada entre los mismos sujetos.

Esta afirmación no supone admitir que el obligado tributario pueda aplicar directamente en sus autoliquidaciones del IRNR las previsiones de los artículos 16 de la Ley 43/1995 y del Real Decreto Legislativo 5/2004 para valorar los ingresos/gastos por importe diferente del real. Solo significa que si la Administración ha corregido -quedando firme tal corrección en vía administrativa- el precio asignado a una operación por entender que el fijado por ella es el que realmente se ajusta al de mercado, este precio así determinado ha de aplicarlo en la regularización que practique al obligado tributario con ocasión de ese concepto impositivo y también en las que pudiera llevar a cabo posteriormente en relación con otro concepto impositivo diferente, debiendo efectuar tal aplicación de oficio y, aun con mayor razón, cuando así lo solicite aquél, porque la Administración está obligada a tomar en consideración a la hora de practicar una regularización todos aquellos datos que pudieran resultar favorables y desfavorables para el obligado tributario a la hora de liquidar los diferentes impuestos.

Esta conclusión todavía se refuerza más en este caso si atendemos al hecho de que el precio fijado por la Administración en los expedientes números 10/2009 y 11/2009, relativos a procedimientos de valoración por el Valor Normal de Mercado, fueron ratificados por sentencia de esta Sala (SAN de 16 de julio de 2015, recurso nº 267/2012). Por tanto, solo en el caso de que, en virtud del recurso de casación interpuesto contra dicha sentencia, que aun no ha finalizado, se dejara sin efecto dicha ratificación, quedaría sin valor lo razonado.

