

Referencia: NFJ052838

## AUDIENCIA NACIONAL

*Sentencia de 31 de octubre de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 443/2010*

### SUMARIO:

**Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Conducente a la comprobación.** Las actuaciones se iniciaron con carácter parcial y posteriormente se ampliaron a general. La entidad alega que en el momento de la ampliación había transcurrido el plazo de 4 años, por lo que se aplica la prescripción. Sin embargo, el TS [Vid., STS, de 6 de noviembre de 2008, recurso n.º 1012/2006 (NFJ031666) y STS, de 4 de enero de 2011, recurso n.º 168/2008 (NFJ041532)] ha mantenido el criterio de que el inicio de actuaciones de carácter parcial tiene efectos interruptivos de todos los elementos del impuesto y ejercicios de que se trate. El que en la comunicación de inicio se indicara una cuenta bancaria de una sucursal errónea no supone que nos encontremos ante una diligencia de argucia sin efectos interruptivos.

**IS. Regímenes especiales. Transparencia fiscal internacional. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Actos propios. Sociedad refacturadora.** La entidad participa al 100 por cien en una entidad domiciliada en un paraíso fiscal que la Inspección considera refacturadora, de carácter instrumental y cuya actividad no puede calificarse como comercial, pues carece de medios para desarrollar la actividad, no tiene inmovilizado ni existencias, por lo que los ingresos que obtiene la recurrente de su participada se califican como procedentes de servicios y no de la compraventa de mercancías. Sin embargo, la Sala no admite el criterio de la Administración pues no se ha acreditado que la entidad residente en el paraíso fiscal sea una mera refacturadora, dado que la Inspección, en las comprobaciones a otras empresas del grupo que funcionaban de modo paralelo en relación con aquella entidad, admitió la realidad de las operaciones de compraventa. No es posible que la misma operativa comercial sea considerada en un caso como propiamente comercial y en otra como refacturadora y no ha justificado la razón de apartarse del criterio mantenido.

### PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.  
Ley 43/1995 (Ley IS), art. 121.  
Ley 230/1963 (LGT), arts. 64, 66, 124, 144, 145 y 148.  
RD 939/1986 (RGIT), arts. 11, 44 y 50.

### PONENTE:

*Don José Guerrero Zaplana.*  
Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES  
Don JOSE GUERRERO ZAPLANA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

### SENTENCIA

Madrid, a treinta y uno de octubre de dos mil trece.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 443/2010, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ( Sección Segunda ) ha promovido el Procurador Don

MARIA LUISA SANCHEZ QUERO, en nombre y representación de la entidad mercantil MARTINEZ CANO INTERNACIONAL S.A., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico- Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa no supera, teniendo en cuenta los importes de la liquidación, de los intereses ni de la sanción impugnadas, la cantidad de 600.000 euros exigidos legalmente para el acceso al recurso de casación .

Es ponente el lltmo. Sr. Don JOSE GUERRERO ZAPLANA, quien expresa el criterio de la Sala.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 20 de Diciembre de 2010, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 10 de Noviembre de 2010 por la que se desestima el recurso interpuesto frente a la resolución del TEAR de Valencia de fecha 30 de Abril de 2009 frente a la liquidación y sanción en relación al impuesto de sociedades, ejercicio 1999 y 2000 por importes respectivos de 169.229,69 euros (136.720,28 de cuota y 32.499,91 de intereses) y 102.587,32 euros.

### **Segundo.**

En el momento procesal oportuno, la recurrente formalizó la demanda por escrito de 19 de Abril de 2011, en que tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso y la anulación de la resolución del TEAC de 10 de Noviembre de 2010 y, en consecuencia, anule las liquidaciones y las sanciones ratificadas por la resolución del TEAC.

### **Tercero.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito de 30 de Mayo de 2011, en el que tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso- administrativo, por ajustarse a Derecho las resoluciones impugnadas.

### **Cuarto.**

Al no haberse acordado el recibimiento del proceso a prueba y no siendo interesada por las partes la celebración del trámite de conclusiones la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 24 de Octubre como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

### **Quinto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de de fecha 10 de Noviembre de 2010 por la que se desestima el recurso interpuesto frente a la resolución del TEAR de Valencia de fecha 30 de Abril de 2009 frente a la liquidación y sanción en relación al impuesto de sociedades, ejercicio 1999 y 2000 por importes respectivos de 169.229,69 euros (136.720,28 de cuota y 32.499,91 de intereses) y 102.587,32 euros.

La resolución recurrida , en cuanto a la posible prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria, parte del hecho de que de la autoliquidación del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 1999 se presentó en fecha 25 julio del año 2000 por lo tanto, el plazo de prescripción finalizaba el 25 julio del año 2004. Dicho plazo fue interrumpido con la notificación a la recurrente de la comunicación de inicio de comprobación parcial el día 23 junio del año 2004.

Posteriormente, el 14 diciembre del año 2004 se comunicó a interesada ampliación del ámbito de las actuaciones inspectoras señalándose con alcance general las actuaciones de comprobación.

La resolución recurrida, si bien reconoce que ha habido resoluciones económico administrativas conformes al criterio mantenido por la entidad recurrente, se remite a diversas sentencias del Tribunal Supremo según las cuales la comunicación de inicio de comprobación investigación con alcance parcial interrumpe la prescripción del derecho de la administración a liquidar todo el tributo, y no sólo en relación a los elementos incluidos en la comunicación de inicio.

En relación a la supuesta falta de motivación plantea la inconsistencia de este argumento y tras la cita de diversas sentencias, pone de manifiesto que la falta de motivación sólo se ha alegado en vía económica administrativa y no cuando se puso el expediente de manifiesto a la entidad ahora recurrente. En cualquier caso considera que la vista de las Actas levantadas y del Informe emitido, la parte recurrente puede conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que se encuentra suficientemente justificada la actuación administrativa por lo que ningún incumplimiento se produce el artículo 54 de la ley 30/92 . También se rechaza la falta de motivación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia.

En cuanto al fondo del asunto , que se centra en determinar la procedencia o no de aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional a las rentas obtenidas por STAR WASTED LTD, la resolución impugnada, tras la transcripción del artículo 121 de la Ley del Impuesto Sociedades pone de manifiesto determinados hechos que considera relevantes:

-La entidad recurrente participa en un 100% respecto a la entidad STAR WASTED LTD, que tiene domicilio en las islas de Guernesey y Jersey, consideradas paraísos fiscales.

-La suma de los ingresos por prestación de servicios facturados por la entidad ahora recurrente a la entidad STAR WASTED LTD coincide con la suma de lo que facturó por prestación del servicio recibido por la recurrente de las demás entidades de su grupo (Martínez Cano Canarias, Martínez Cano Gestión y Pedro Martínez Cano S.A.)

-STAR WASTED LTD en los ejercicios 1999 y 2000 no distribuyó dividendos, carece inmovilizado y carece de existencias

Por todo ello concluye la resolución recurrida que la empresa STAR WASTED LTD es una empresa refacturadora, y por lo tanto de prestación de servicios; su actividad no puede considerarse comercial pues las mercancías se remiten por las empresas del grupo directamente al destinatario final, corriendo con los gastos de transporte y seguro. Entiende que dicha entidad STAR WASTED LTD tiene carácter instrumental y que se pretende el desplazamiento de los beneficios de las empresas del grupo que han disfrutado de un régimen fiscal privilegiado por lo que considera aplicable el artículo 121 de la Ley 43/1995 a la entidad propietaria de STAR WASTED LTD que es MARTINEZ CANO INTERNACIONAL S.A..

Por lo que se refiere a la aplicación de la sanción la resolución recurrida parte de que nos encontramos ante una forma societaria por lo que se requiere un mayor conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales. Entiende que su actuación fue reprochable al aplicar el artículo 121 de la ley 43/95 y considera que dicha conducta se encuentra tipificada como infracción grave en el artículo 79 de la ley general tributaria del año 1960 y que siendo procedente la sanción impuesta del 50% por dejar de ingresar, dentro plazo señalado la totalidad o parte la deuda tributaria así como por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas a reducir o compensar. Considera, en lo que se refiere a la imposición de la sanción que se debe aplicar la concurrencia ocultación de datos a la administración.

La parte recurrente en el escrito de demanda realiza diversas alegaciones en relación a los motivos de impugnación por los que solicita la anulación de la resolución del TEAC objeto de recurso:

Prescripción del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria por entender que el inicio de actuaciones no tuvo efecto interruptivo de la prescripción en relación al ejercicio correspondiente al año 1999. Considera que la comunicación de fecha 23 junio del año 2004 sólo tuvo eficacia interruptiva respecto del contenido desagregado, por lo que cuando se comunicó el acuerdo de ampliación de actuaciones de fecha 14 diciembre 2004 ya había prescrito el ejercicio correspondiente al año 1999 en relación al hecho imponible no desagregado.

En segundo lugar alega la prescripción del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria por entender que la comunicación del inicio actuaciones no tuvo efectos interruptivos por ser errónea y de contenido imposible. Fundamenta la parte esta alegación en que la dirigencia suscrita con fecha 15 julio del año 2004 solicitaba información de determinadas cuentas bancarias de las que la entidad recurrente no era titular. Por lo tanto como la comunicación de inicio tenía como objetivo el análisis de cuentas ajenas al recurrente era de contenido objetivamente imposible.

También fundamenta la demanda en la falta de motivación del acta, de la liquidación de la resolución impugnada y ello por no cumplir las exigencias que derivan del artículo 54 de la ley 30/92 así como lo previsto en el artículo 145 de la ley general tributaria cuando establece el contenido mínimo del acta.

También considera que concurre falta de motivación en relación a las resoluciones del TEAR y del TEAC objeto del presente recurso, incongruencia omisiva y falta de valoración sobre la prueba aportada.

En cuanto al fondo, la parte recurrente insiste en que el mencionado artículo 121 de la LIS no resulta de aplicación a las compraventas internacionales de mercaderías y ello pues considera que los ingresos de STAR WASTED LTD proceden, exclusivamente, de la venta de mercancías. Se refiere a las actas de comprobación incoadas en relación a las demás empresas del grupo y de las que resulta que las operaciones de entrada de fondos proceden de las operaciones de venta efectuadas por cada una de dichas empresas a la empresa STAR WASTED LTD. También se remite al informe del inspector de tributos Sr. Cosme que obra los folios 407 y 408 según el cual "la actuación se ha limitado a la comprobación del origen de los fondos invertidos o desinvertido en las cuentas... Así como la tributación de los rendimientos que de ello se ha derivado. De acuerdo con las actuaciones practicadas, el origen de los fondos objeto de comprobación es el cobro de venta de mercaderías, objeto de la actividad de la empresa, cuyo detalle consta en las diligencias señaladas. En consecuencia, la Inspección estima que procede considerar la liquidación practicada por el interesado como correcta dando por terminada la comprobación".

Entiende que los proveedores de mercancías de STAR WASTED LTD se les comprueba por la Inspección de tributos las operaciones realizadas y se concluye que son compraventas realizada conforme a derecho y se comprueban los pagos y que, efectivamente, se ha producido la exportación y con relación al resto de documentación se incoan actas de comprobado y conforme. Entiende que toda esa documentación se omite intencionadamente en el acta, en el informe ampliatorio en el acto de liquidación cuando de todo ello se deduce que la empresa STAR WASTED LTD se dedicará compraventa de mercaderías y que no le de aplicación el régimen de transparencia internacional

Finalmente, la parte recurrente realiza determinadas alegaciones en cuanto a la imposición de la sanción. Considera que se ha producido vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia por falta de prueba de cargo suficiente. También considera que concurre falta de motivación sobre la culpabilidad del acuerdo sancionador y que la resolución ahora recurrida no puede suplir la falta de motivación.

Finalmente alega la indebida graduación de la sanción y ello pues se aplica la grabación por ocultación cuando no ha sido oportunamente justificada.

## **Segundo.**

Por lo que se refiere a la prescripción del derecho a liquidar, la parte recurrente utiliza dos submotivos que analizaremos en este Fundamento Jurídico:

-El inicio de actuaciones no tiene efectos interruptivos de la prescripción puesto que con fecha 23 de junio de 2004 se produce un inicio de actuaciones parciales y, solo posteriormente, con fecha 14 de Diciembre de 2004 se produce una ampliación general entendiendo que en este segundo momento ya había transcurrido el plazo de cuatro años a contar desde la finalización del lazo para el ingreso voluntario (que se debe computar desde el 25 de julio de 2000).

-Considera que la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras fue errónea y de contenido imposible y ello puesto que la primera Diligencia practicada fue de contenido imposible al referirse a otra persona.

En relación a la cuestión del efecto interruptivo general del Acuerdo de inicio de actuaciones parciales , esta Sala, siguiendo en ello a lo dispuesto por el Tribunal Supremo, ha establecido claramente como el inicio de actuaciones inspectoras, aunque limitado a determinadas actuaciones, tiene efectos interruptivos respecto de todos los elementos del impuesto y ejercicio tributarios de que se trate.

La reciente sentencia de esta Sala dictada en el recurso 216/2010 se ha referido a la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que mantiene que las actuaciones parciales interrumpen la prescripción en relación con la totalidad de los elementos del hecho imponible investigado, doctrina que ha sido expresada en las sentencias de 6 de noviembre de 2008 (recurso de casación núm. 1012/2006 ) ó 4 de enero de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 168/2007 ), doctrina plenamente aplicable al caso de autos (aunque no se trate, propiamente, de una "comprobación parcial"), en la medida en que el requerimiento efectuado por la Inspección en marzo de 2003 y las actuaciones subsiguientes, incluida la liquidación provisional y la contestación formulada el 4 de julio de 2003, se enmarcan en el ejercicio por la Administración de actividades conducentes al reconocimiento, regulación o inspección del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2001. En la primera de dichas sentencias se declara lo siguiente:

<<Pues bien, no siendo el dato que acabamos de señalar determinante, es evidente que la tesis de la entidad demandante no puede ser estimada a la luz de la literalidad de los artículos 64 y 66, ambos de la Ley General Tributaria , y de la propia finalidad del instituto de la prescripción. En efecto, como es sabido, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 61/1978 , constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades "la obtención de la renta por el sujeto pasivo"; por su parte, el artículo 64 de la Ley General

Tributaria disponía que prescribía a los cinco años "[e]l derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación"; y el artículo 66 señalaba que los plazos de prescripción interrumpían "[p]or cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible". Como puede apreciarse, del examen conjunto de los citados preceptos se infiere que, conforme a la normativa vigente en el momento de autos, cualquier actuación administrativa que tenga por objeto la comprobación, aunque sea parcial, de una obligación tributaria (en este caso, el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993) interrumpe la prescripción respecto de todos los elementos de la obligación tributaria, y no únicamente en relación con aquellos que han sido objeto de investigación y, por ende, plasmados en el acta previa.

La misma conclusión se extrae, como hemos adelantado, del análisis del instituto de la prescripción. Efectivamente, no debe olvidarse que, en el ámbito que nos ocupa, la prescripción no es más que la consecuencia del transcurso del plazo establecido en la Ley sin que la Administración realice las actuaciones de comprobación dirigidas a la liquidación de la deuda tributaria, inactividad de la Administración, connatural a la prescripción, que equivale materialmente a una verdadera renuncia del poder público a investigar y regularizar la obligación tributaria de que se trate. Pues bien, en la medida en que el ordenamiento jurídico permitía la posibilidad, en determinados supuestos, de realizar comprobaciones parciales ( artículo 11 RGIT ) e incoar actas previas ( artículo 50 RGIT ) -dando lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que posteriormente se pudieran practicar-, siempre que tales actuaciones parciales cumplieran con los requisitos establecidos en la norma, ante la inexistencia de previsión en contra en el citado artículo 66 LGT o en cualquier otro precepto, tales actuaciones debían entenderse como la expresión de la voluntad inequívoca de la Administración tributaria de comprobar la totalidad de la deuda tributaria -o, si se prefiere, de no renunciar a la determinación de todos los elementos de la obligación tributaria-, y, por consiguiente, producían el efecto de interrumpir la prescripción, en relación con el mismo impuesto y ejercicio, respecto de los aspectos comprobados y los no comprobados>>.

También la sentencia de esta Sala dictada en el recurso 459/2009 cita las dos sentencias del TS dictadas en los recursos 16 de julio de 2009, (recursos de casación núms. 1015 y 1019/2006 ) en las que insiste en que en las actuaciones de comprobación parcial, la Administración desagrega el hecho imponible del impuesto y ejercicio correspondiente, de manera que el objeto de la investigación fiscal se dirige, por propia decisión del órgano administrativo competente, no a la determinación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, sino exclusivamente de aquellos específicamente determinados lo que no impida que deba tener efectos interruptivos de la prescripción respecto del tipo impositivo y ejercicio completo en aplicación de lo previsto en el artículo 66 que el plazo de prescripción se interrumpe por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación "del impuesto devengado por cada hecho imponible". En parecidos términos se pronuncia el artículo 68.1.a) de la nueva Ley 58/2003 en cuanto mantiene la exigencia del conocimiento formal del obligado tributario de cualesquiera actuaciones de aquella naturaleza respecto, ahora, "de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria".

En segundo lugar, por lo que se refiere al contenido de la primera comunicación dirigida a la ahora recurrente , la parte recurrente considera que no cualquier comunicación de inicio de actuaciones inspectoras tiene efectos interruptivos de la prescripción y ello pues se debe exigir que se trate de actuaciones tendentes a la regularización pretendida.

La parte recurrente expone que en la Comunicación de inicio de actuaciones se mencionaba como objeto la "comprobación de los fondos invertidos en/desde las cuentas 008-002135 y 008/010299 de BBVA-PRIVANZA BANK (Jersey RU) cuando resultó que la ahora recurrente era titular de cuanta en el BBVA en la sucursal de Valencia-Empresas, Pintor Sorolla. Considera que como lo que se le pidió era un imposible, dicha diligencia carece de virtualidad interruptiva de la prescripción ya que no iba encaminada a la regularización del tributo.

Este argumento no puede admitirse puesto que un error en la sucursal donde el contribuyente tiene depositados sus fondos ó a través de la que realiza sus operaciones, no es suficiente para entender que nos encontramos ante las llamadas "diligencias argucia" ó carentes de verdadero contenido material.

De lo que consta en el expediente, resulta que a partir de la Orden de Modificación de Carga en Plan de fecha 24 de Noviembre de 2004, se detalla que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT (comunicación de Ampliación de Actuaciones de fecha 27 de Diciembre) por lo que las actuaciones inspectoras han ido dirigidas a aquello de lo que se ha informado al contribuyente y no puede decirse que por la concurrencia de ningún defecto formal carezcan de contenido para hacer imposible la interrupción de la prescripción. Además, en las Diligencias 5, 6 y 7 se solicita del contribuyente cuantos documentos ó información fue necesario sin que ser realizara ninguna alegación en relación al contenido de la petición de información que estaba ordenada en relación al alcance

general que tenían las actuaciones de comprobación.

### **Tercero.**

En cuanto a la alegación de falta de motivación de la liquidación y de las resoluciones del TEAR y del TEAC objeto de impugnación, resulta que el artículo 144 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria señala que "las actuaciones de la Inspección de Tributos, en cuanto hayan de tener alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos, se documentarán en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas"; elementos a los que el artículo 44 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RGIT), añade los informes. Por su parte el artículo 49.1 RGIT dispone que "son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto o retenedor o bien declarando correcta la misma"; la naturaleza de las actas es concretada en el mismo precepto reglamentario al señalar que "son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones".

En relación con la falta de motivación alegada debe recordarse que la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1995 advierte que la falta de explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias, constituye una práctica indefensa susceptible de acarrear la nulidad del Acta; doctrina ésta corroborada por la Sentencia del T.S. de 15 de abril de 2000. De ahí, que el Tribunal Supremo haya venido exigiendo reiteradamente el cumplimiento de los requisitos de motivación de las liquidaciones tributarias, de acuerdo con la exigencia recogida en el art. 124 de la Ley General Tributaria con todo el rigor inherente a toda garantía del administrado ( SSTS de 14 de noviembre de 1988, de 30 de enero de 1989, 16 de noviembre de 1993 y 15 de noviembre de 1995 ).

Basta lo dicho para comprobar como el Acuerdo de liquidación detalla en el cuarto de sus fundamentos jurídicos las tres alegaciones formuladas por la parte recurrente: supuesta prescripción, la deducibilidad de la pérdida por la compraventa de determinadas acciones y la aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional respecto de STAR WASTED LTD. Cada una de esas cuestiones se menciona y desarrolla en cada uno de los Fundamentos jurídicos siguientes dedicándose el siguiente a la cuestión de la fijación de los intereses de demora.

Otro tanto cabe decir de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana : se describen los hechos y se detallan separadamente cuales son las alegaciones que sostiene la parte recurrente; prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria; supuesta falta de motivación del Acta de liquidación y discrepancia en lo referido a la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a las rentas obtenidas por STAR WASTED LTD. Finalmente, la resolución recurrida se refiere a la correcta imposición de la sanción en lo referido a la supuesta infracción del derecho a la presunción de inocencia.

Además, aún cuando hipotéticamente pudiera observarse la existencia de un defecto de motivación, lo cual es inaceptable en el caso que nos ocupa, salvo a efectos meramente dialécticos, no por ello el acto de liquidación estaría aquejado de nulidad, como se sugiere en la demanda con escaso fundamento, ni tampoco de causa de anulabilidad, pues ésta requiere que se ocasione indefensa y ésta, claramente, no concurre en el caso debatido, puesto que la demanda aborda todas las cuestiones de hecho y de derecho que la recurrente ha tenido por conveniente frente al acto de liquidación, sin que esa posibilidad se haya visto impedida o limitada en lo más mínimo por la supuesta falta de motivación que se denuncia y que, además, es de recordar, no se proyectaría sobre el acto recurrido propiamente dicho (el que resuelve la alzada en vía económico-administrativa frente a la liquidación impugnada), sino sobre un mero acto de trámite, como es el acta y el informe ampliatorio emitido.

En síntesis, el acta, junto con el informe y el acuerdo de liquidación, cumplen los requisitos exigidos por la norma tributaria, al poner en conocimiento del obligado tributario el hecho imponible y las operaciones realizadas por la Inspección, siendo cuestión diferente la discrepancia del interesado con los criterios aplicados por la Inspección que concluyen en la liquidación practicada.

### **Cuarto.**

Por lo que se refiere a la cuestión de la procedencia de aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional a las rentas obtenidas por STAR WASTED LTD y la indebida aplicación el régimen previsto en el artículo 121 de la LIS hay que decir que el apartado 1 de dicho artículo exige unos requisitos cuya concurrencia no se discute: 1. Las entidades sujetas por obligación personal de contribuir incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 y se cumplieren las circunstancias

siguientes:

a) Que por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del art. 16 de esta Ley tengan una participación igual o superior al 50 por 100 en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 75 por 100 del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del mismo.

El apartado 2 describe la clase de rentas que se pueden incluir y habla de que "Únicamente se incluirá en la base imponible la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes":

c. Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del art. 16, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

La parte recurrente considera que las relaciones entre ella y STAR WASTED LTD proceden de la compraventa de mercaderías mientras que la administración los atribuye a la prestación de servicios y los incluye dentro del artículo 121 LIS en aplicación, además, de lo que prevé el apartado 12 cuando habla de que cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal se presumirá que: b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.

La administración considera que no se trata de compraventas sobre la base de los siguientes datos facticos que esta Sala considera suficientes para justificar la liquidación practicada:

-STAR WASTED LTD carece de medios para el desarrollo de la actividad ya que ni tiene inmovilizado ni existencias.

-STAR WASTED LTD no distribuye dividendos y carece de inmovilizado y de existencias

-Las mercaderías supuestamente vendidas a STAR WASTED LTD pasan directamente del vendedor al accidente final asumiendo la vendedora los gastos asociados como pueden ser los de transporte seguro.

-Los resultados de las ocasiones de comprobación realizada a otras entidades supuestamente proveedora, e integrante del mismo grupo, no pueden tener el efecto pretendido por la recurrente ya que se trataron de actuaciones parciales.

También se apoya para llegar a esta conclusión en el Informe emitido por la Delegación Especial de Valencia de la Inspección Regional (folios 407 y 408 del expediente) cuando señala que la empresa STAR WASTED LTD es una empresa refacturadora y de prestación de servicios y sin actividad comercial puesto que las mercancías se remiten directamente a la empresa destinataria final (COMPAGNIE MARROCAINE DES CARTONS ET PAPIERS) corriendo con los gastos de transporte y seguro la empresa española remitente. Además, señala todos los datos que se han hecho mención mas arriba y de los que resulta la procedente aplicación del artículo 121 de la LIS .

Sin embargo, esta Sala no puede admitir el criterio sostenido por la Administración y la resolución del TEAC objeto de recurso pues de los elementos facticos aportados por la recurrente no se puede tener por acreditado que la empresa STAR WASTED LTD se limita a refacturar con la finalidad de trasladar el beneficio de la recurrente a una entidad domiciliada en un paraíso fiscal y obtener el diferimiento de la tributación a un momento futuro e incierto como es cuando la entidad domiciliada en el paraíso fiscal repartiara beneficios, cosa que, tal como consta, no ha hecho nunca.

No puede olvidarse que la empresa recurrente forma parte de un grupo en el que existen MARTINEZ CANO CANARIAS, MARTINEZ CANO ANDALUCIA y PEDRO MARTINEZ CANO y todas ellas funcionan de modo paralelo en relación a STAR WASTED LTD y las ventas definitivas a COMPAGNIE MARROCAINE DES CARTONS ET PAPIERS y resulta que la parte recurrente ha acreditado que la administración, en las inspecciones realizadas a estas otras empresas ha admitido la realidad de las operaciones de compraventa.

La presunción que recoge el apartado 12 del artículo 121 de la LIS no impide que, como ocurre en el caso presente, del resto de pruebas que obran en el expediente pueda resultar acreditado que no se ha producido una prestación de servicios sino que se trate de verdaderas operaciones de compraventa.

Lo que no es posible es que la misma operativa comercial sea considerada en un caso como propiamente comercial y en otra como refacturadora, resultando que estamos hablando de las empresas integradas en el mismo grupo: la parte recurrente ha acreditado (folio 206 del expediente) que respecto de MARTINEZ CANO CANARIAS S.A. se suscribió Acta de Comprobado y Conforme en relación a esta misma clase de operaciones donde se afirma que "ha quedado acreditado, y así consta en el expediente, que dichas operaciones de entrada de fondos traen causa de las operaciones de venta efectuadas a la empresa STAR WASTED LTD, domiciliada en Jersey, de productos propios de la actividad de MARTINEZ CANO

CANARIAS S.A. figurando en el expediente las facturas y documentación complementaria en la forma que se recoge en la Diligencia de 19-5 pasado y sus anexos".

Ante esta alegación, insistentemente repetida por la empresa ahora recurrente en el sentido de que no podía aceptarse la existencia de operaciones de compraventa en relación a otras empresas del grupo y considerarse que en relación a la recurrente se trataba de operaciones de refacturación, resulta que la recurrente no ha encontrado respuesta clara por la administración demandada:

. -La resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, al dictar la resolución de fecha 30 de Abril de 2009 se limita a afirmar que "no procede que este Tribunal se pronuncie sobre el contenido de las mismas (actuaciones llevadas a cabo por la inspección de tributos) ya que no son objeto de impugnación en la presente reclamación económico administrativa".

-El TEAC se ha limitado a insistir en la aplicación de lo previsto en el artículo 121 de la Ley 43/95 .

-El Abogado del Estado en su escrito de contestación se limita a referirse a lo previsto en el apartado 12 del artículo 121 y a afirmar que las actuaciones de las otras entidades tuvieron carácter parcial y que STAR WASTED LTD solo funciona como refacturadora.

Resulta, pues, que la administración demandada no ha acreditado que exista alguna razón que pudiera justificar que ante una situación como la presente, y respecto de operaciones paralelas, respecto de unas empresas se considere que existe compraventas reales y respecto de otras que exista una manipulación para conseguir simples refacturaciones. No resulta razonable, a juicio de esta Sala, apartarse del criterio mantenido en los demás asuntos de las empresas del grupo sin exponer la razón de dicho apartamiento. Esto obliga a la estimación del recurso y a dejar sin efecto la resolución recurrida en cuanto que concluía la aplicación a la recurrente del régimen de transparencia fiscal internacional en relación a las rentas de la mercantil STAR WASTED LTD.

La estimación de la demanda en este punto hace innecesario realizar ningún pronunciamiento sobre la sanción que, obviamente, quedará sin efecto una vez que se anula la liquidación inicialmente impugnada

#### **Quinto.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , vigente al momento de la interposición del presente recurso contencioso administrativo, procede no efectuar expresa imposición a ninguna de las partes.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

### **FALLAMOS**

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don MARIA LUISA SANCHEZ QUERO, en nombre y representación de la entidad mercantil MARTINEZ CANO INTERNACIONAL S.A. , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de de fecha 10 de Noviembre de 2010 por la que se desestima el recurso interpuesto frente a la resolución del TEAR de Valencia de fecha 30 de Abril de 2009 frente a la liquidación y sanción en relación al impuesto de sociedades, ejercicio 1999 y 2000, resolución que queda sin efecto; todo ellos sin haber lugar a expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma Ilmo. Sr. D. JOSE GUERRERO ZAPLANA estado celebrando Audiencia Publica la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.