

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081947

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 11 de enero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 516/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Competencia. La entidad tenía su domicilio en Madrid, pero el director del Departamento de Inspección de la AEAT, visto que su actividad principal se desarrollaba en un parque de aerogeneradores en Soria, decidió la competencia de los órganos de Castilla y León.

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Refacturación de gastos por la matriz a la filial española por pólizas de seguros que cubren riesgos por la actividad del grupo. No se han acreditado los criterios de reparto. Falta de acreditación de la individualización del gasto. *Servicios de mediación en la comercialización de torres para aerogeneradores.* La entidad contrata la fabricación en España de torres que son vendidas por la matriz danesa. La Inspección considera que ese servicio es de mediación y calcula un valor de mercado. Sin embargo, el acuerdo verbal entre las dos entidades vinculadas tiene un contenido que no cabe calificarlo de mediación y además se constata la imposibilidad de encontrar un comparable adecuado. La operación es neutra. Se estima el recurso. **Provisiones por garantías.** Cesión de costes de garantías a una entidad del grupo. La externalización del aseguramiento de las garantías no permite saber si se cumplen las condiciones y requisitos establecidos en el art. 13.6 del TR Ley IS y a través del procedimiento aplicado por la entidad existe un desplazamiento de beneficios a una entidad no residente. **Infracciones específicas de los tributos.** *No aportar o aportar documentación inexacta.* Existe una evidente discrepancia interpretativa que permite excluir la culpabilidad.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 13 y 16.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 84 y 191.

Resolución AEAT 24 de marzo de 2012, apartados 33.4 y 4.2.

Orden PRE/ 3581/2007 (Departamentos de la AEAT), art. 5.

PONENTE:

Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000516 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03594/2017

Demandante: SUZLON WIND ENERGY ESPAÑA S.L.

Procurador: D^a. MILAGROS DURET ARGÜELLO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a once de enero de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 516/2017, promovido por la Procuradora D^a. Milagros Duret Argüello en nombre y representación de la Entidad Suzlon Wind Energy España, S.L., (SWEE, en adelante) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 4/4/2017, por la que se desestimó las reclamaciones 5360/13, 5361/13 y 5363/13, y se estimó parcialmente la reclamación 5362/13, referidas al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2008/2009 y 2009/2010, y la sanción anudada a las mismas.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 4/4/2017, por la que se desestimó las reclamaciones 5360/13, 5361/13 y 5363/13, y se estimó parcialmente la reclamación 5362/13, referidas al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2008/2009 y 2009/2010, y la sanción anudada a las mismas.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Duret Argüello, presentó escrito de demanda el 27/11/2018, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se acuerde anular la resolución del TEAC de 4/4/2017, así como los actos administrativos de los que trae causa.

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 22/2/2019, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, con imposición de costas a la parte actora.

Quinto.

Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, por auto de fecha 21/6/2019, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A.

Practicados los medios de prueba, y presentados los respectivos escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 3/12/2020, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del recurso.-**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 4/4/2017, por la que se desestimó las reclamaciones 5360/13, 5361/13 y 5363/13, y se estimó parcialmente la reclamación 5362/13, referidas al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2008/2009 y 2009/2010, y la sanción anudada a las mismas.

La reclamación 5360/13 se interpuso contra el acuerdo sancionador derivado de la liquidación que surgió del acta de disconformidad A02 72230210.

La reclamación 5361/13 se interpuso contra el acuerdo sancionador derivado de la liquidación que surgió del acta de disconformidad A02 72230235.

La reclamación 5362/13 se interpuso contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02 72230210.

La reclamación 5363/13 se interpuso contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02 72230235.

Segundo. Hechos relevantes.-

Los antecedentes de hecho que conviene tener presente para la resolución del litigio son, en esencia, en síntesis y por lo que ahora interesa, los siguientes.

1. Sobre el contenido de la actuación administrativa.

En las actuaciones inspectoras seguidas frente a la entidad recurrente por el IS, ejercicios 2008/2009 (desde el 1/4/2008 hasta el 31/3/2009) y 2009/2010 (desde el 1/4/2009 hasta el 31/3/2010), se levantó acta de disconformidad A02- 72230210 y A02 72230235, que derivaron en dos liquidaciones, de 19/8/2013, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Castilla y León.

La liquidación derivada del acta A0272230210 regularizó (i) la deducibilidad de los costes refacturados al obligado tributario por la casa matriz; (ii) la deducibilidad del gasto derivado del contrato de cesión de los costes de garantía; (iii) y la deducibilidad de los gastos de alquiler de vehículos para uso del personal de la sociedad.

La liquidación derivada del acta A0272230235 regularizó la procedencia de la valoración a precios de mercado de la rama de actividad relativa a la producción y venta de estructuras metálicas, torres, para colocar aerogeneradores por cuenta de Suzlon Wind Energy A.S (SWEAS), empresa matriz de SWEE.

Anudadas a estas liquidaciones, con la misma fecha se impuso una sanción por la infracción prevista en el artículo 191.1 LGT, por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, y otra por lo dispuesto en el artículo 16.10.2º del TRLIS, RD legislativo 4/2004, de 5/3, por no aportar documentación referida a las operaciones vinculadas de la actividad de producción y venta de torres.

Frente a estas resoluciones, la entidad recurrente dedujo cuatro reclamaciones ante el TEAC: 5360/13 frente a la sanción prevista en el artículo 191.1 LGT; 5361/13 frente a la sanción prevista en el artículo 16.10 TRLIS; 5362/13 frente a la liquidación derivada del acta A0272230210; 5363/13 frente a la liquidación derivada del acta A0272230235.

El TEAC, acumulando estas cuatro reclamaciones, en la resolución contra la que se dirige este recurso, de 4/4/2017, desestimó las reclamaciones 5360/13, 5361/13 y 5363/13, y estimó parcialmente la reclamación 5362/13.

2. Sobre los hechos que dan lugar a la regularización.

La entidad recurrente SWEE forma parte de un Grupo económico, y está participada al 100% por la entidad Suzlon Wind Energy, AS, (SWEAS) domiciliada en Dinamarca, que, a su vez, está participada, también al 100% por la entidad, domiciliada en la India, Suzlon Energy LTD (SEL).

Y por esta razón la sociedad española acomoda su ejercicio económico al período impositivo de la normativa hindú para el IS, desde el 1/4 de un año hasta el 31/3 del año siguiente.

3. Sobre las operaciones recogidas en el acta A02 72230210, y sus consecuencias.

(i) la deducibilidad de los costes refacturados al obligado tributario por la casa matriz en la construcción y venta de torres.

No se aceptó por la liquidación la deducibilidad de los gastos de seguros que se refieren a una pluralidad de entidades del Grupo, en los que la matriz repercute a la empresa española una parte de los mismos, ya que aseguran eventos que pueden afectar a varias de las filiales de SWEAS, sin que se haya especificado cuáles son los criterios por los que se determina qué parte corresponde a la filial española, y la continuidad de los mismos (criterios); y al no haber explicitado el obligado tributario su correlación con los ingresos de la sociedad, es decir, la utilidad o la concreta ventaja que reportan a la entidad.

(ii) la deducibilidad del gasto derivado del contrato de cesión de los costes de garantía.

SWEE, como entidad vendedora de los parques eólicos en España, asume la responsabilidad de garantizar el correcto funcionamiento de los aerogeneradores, reparando los defectos que pudieran existir. Los costes de la garantía que esto representa de los parques eólicos vendidos por SWEE en los ejercicios comprobados los transfirió a una empresa del Grupo, Suzlon Energy BV (SEBV), por un precio de 3.213.479,24€, deduciendo dicho gasto de la base imponible, comprometiéndose la empresa adquirente a reembolsar a SWEE los costes de las reparaciones de los parques eólicos. La liquidación considera estos gastos motivados por la transferencia no deducibles, y entiende que SWEE debería haber estimado el importe de los gastos que pudiera haberse visto obligada a desembolsar como consecuencia de la obligación garantizada, y dotar la oportuna provisión.

(iii) la deducibilidad de los gastos de alquiler de vehículos para uso del personal de la sociedad.

La liquidación admitió la deducibilidad de la totalidad de los gastos de arrendamiento de los vehículos destinados al uso de sus empleados, de la marca Volkswagen modelo Golf, y Honda modelo Accord, pero no admitió la deducción de los correspondientes a los vehículos de la marca Suzuki, modelo Gran Vitara, al no haberse acreditado su afectación al negocio, al no haber individualizado el empleado que los utilizaba.

4. Sobre las operaciones recogidas en el acta A02 72230235, y sus consecuencias.

Este acta regularizó mediante la valoración a precios de mercado las operaciones de la rama de actividad relativa a la producción y venta de estructuras metálicas, torres para colocar aerogeneradores, por cuenta de SWEAS (la matriz danesa)

Tercero. Motivos impugnatorios formales. Incompetencia territorial.

El primer motivo impugnatorio se refiere al primer ejercicio 2008/2009, sobre el que se afirma la nulidad por incompetencia territorial del órgano actuante.

1. El domicilio de la recurrente en el inicio de las actuaciones (4/3/2012) era Madrid.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria dictó Acuerdo (13/2/2012) por el que acordó extender la competencia de la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León para tramitar y resolver el procedimiento de inspección, y el sancionador en su caso, respecto al impuesto sobre sociedades (IS) de los periodos impositivos 2009 y 2010.

El Acuerdo se funda en que la sociedad SWEE es filial del fabricante indio de aerogeneradores Suzlon, y ha desarrollado un proyecto de instalación de aerogeneradores en Soria, que constituye una parte relevante de su actividad.

Después del acuerdo de extensión de competencia, el 28/2/2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León emitió orden de carga en plan de inspección con alcance general, relativa al IS de los ejercicios 2008 y 2009; y el 4/3/2012 esta misma dependencia regional comunicó a SWEE el inicio de las actuaciones que nos ocupan; y el 18/4/2012, la misma dependencia regional emitió orden de modificación de carga en plan de inspección redefiniendo la extensión de las actuaciones de comprobación e investigación con relación al IS periodos 4/2008 a 3/2009 y 4/2009 a 3/2010, por tener la entidad un periodo distinto del año natural, lo que le fue comunicado a SWEE el 19/4/2012.

2. Al respecto, el art 84 de la LGT determina que la competencia territorial se atribuye "al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el BOE". En defecto de regla especial, la competencia se atribuye al "órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio del obligado tributario".

Esta regla se reitera en el art. 59 del RGIT y 8 de la OM de 26 de mayo de 1986. Siendo especialmente relevante al efecto la Resolución de 24 de marzo de 2012, que, con carácter general, fija los criterios de competencia. Ahora bien, tras establecer en el punto 4.2, como regla general, que la competencia territorial viene determinada por el "domicilio fiscal del obligado tributario"; dispone en el apartado 3.3.4 que: "Cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar la extensión de las competencias de la Dependencia Regional de Inspección de una Delegación Especial, o de las Unidades integradas en la misma, al ámbito territorial de otras Delegaciones Especiales o de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, oídos los Delegados afectados, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se le atribuyen funciones y competencias".

Por su parte, el art 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007, dispone que corresponde al titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, "cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario, acordar la extensión de competencias de los órganos del área de inspección financiera y tributaria de una Delegación al ámbito territorial de otras Delegaciones, oídos los Delegados afectados".

Pues bien, esto es precisamente lo que ha ocurrido en el caso de autos.; el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, oídos los Delegados Especiales, visto que la principal actividad de la sociedad se desarrollaba en un parque de aerogeneradores en Soria decidió extender la competencia a los órganos de Castilla y León.

Y como afirma el TEAC, es posible que se generase algún tipo de confusión sobre el alcance temporal de la orden inicial por tener un ejercicio económico que abarcaba nominalmente dos años, de tal manera que cuando en la primera decisión se refirió a los ejercicios 2009 y el 2010, nada obsta a denominar así a cada uno de los dos periodos que abarcó el inicio de las actuaciones, 4/2008 a 3/2009, con la denominación de 2009, y 4/2009 a 3/2010, con la denominación 2010, pero esto fue oportunamente redefinido y notificado a SWEE, y no le deparó perjuicio alguno, y menos indefensión.

El motivo se desestima.

Cuarto. Sobre los diferentes conceptos de la regularización de la liquidación.

1. Sobre las operaciones recogidas en el acta A02 72230210, y sus consecuencias.

(i) La regularización referida a la deducibilidad de los costes refacturados al obligado tributario por la casa matriz.

Dentro de este apartado la liquidación contiene diversos conceptos, y de ellos la resolución del TEAC estimó la reclamación referida a los gastos en concepto de comisiones facturadas por la entidad americana Goes Capital LLC, directamente repercutidos por SWEAS a la entidad recurrente.

De los restantes, referidos a avales y seguros, distingue la liquidación aquellos en los que SWEE se limita a emitir una factura por el mismo importe que la que le emite SWEAS, por referirse a gastos de seguros y avales referidos a parques eólicos construidos por SWEE; de aquellos otros relativos a una pluralidad de entidades del Grupo, en los que la matriz repercute a la entidad recurrente una parte de los mismos. Los primeros, -gastos de seguros y avales directamente repercutidos por SWEAS por un concreto parque-, apartándose del criterio del acta, la liquidación estima que son deducibles, en la medida que se trata de un gasto directo de la filial española.

Los segundos, entiende que tienen un tratamiento diferente, y los considera no deducibles al no haber cuantificado la equivalencia entre la prestación que recibe y los importes que por ello sufraga, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.5 TRLIS.

A ellos se refiere los fundamentos quinto y sexto de la resolución del TEAC, en los que concluye (folios 38 in fine, y 39) que "...de lo expuesto, unido al conjunto de datos obrantes en el expediente, se desprende que la entidad no ha justificado suficientemente el cumplimiento de las condiciones legal y reglamentariamente exigidas para la deducibilidad de los gastos aquí cuestionados, justificación que, al hallarnos ante entidades que pertenecen al mismo Grupo, cobra especial relevancia, ya que lo que se puede producir es en realidad una transferencia de otro tipo de rentas, de manera que, coincidiendo este Tribunal con la Inspección, en que cuando una entidad independiente recaba y recibe de otra también independiente unos servicios por los que ha de satisfacer un precio, se preocupa de que se halle efectivamente cuantificada la equivalencia entre la prestación que recibe y los importes que por ello sufraga, lo que no ocurre en el presente caso, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto".

Esta conclusión se apoya en tres afirmaciones: las pólizas de seguro que paga anualmente SWEAS cubren diversos riesgos derivados de la actividad del Grupo, que las empresas no tienen cubiertas de forma individual; no es posible cuantificar los elementos determinantes de su remuneración, distribuyéndose entre todas las entidades beneficiadas de acuerdo con el reparto que se considera más racional; la entidad recurrente, con la documentación aportada no ha probado cuáles son los criterios del reparto que se repercute en ella, ni su continuidad temporal, ni su correlación con los ingresos de la sociedad, es decir, la utilidad o la concreta ventaja que le reportan, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.5 TRLIS. Y además, la resolución del TEAC se refiere a la exigencia de los requisitos de que el gasto sea real y efectivo, de acuerdo con los requisitos generales para que los gastos sean deducibles, y, en fin, afirma que, aunque se trate de una operación realizada entre empresas vinculadas, no por eso no ha de ser deducible, de acuerdo con la ley, de tal manera que si se prueba la realidad del mismo, la Administración Tributaria podrá realizar la cuantificación a valor de mercado (art. 16 TRLIS), pero el gasto así determinado podrá ser deducido.

La demanda, tratando de rebatir esta conclusión, se equivoca al decir que en ningún caso se ha discutido la efectividad y realidad de los servicios, porque esta fue la razón esencial del rechazo a la deducibilidad de este gasto.

Partiendo de esta premisa, carece de utilidad las afirmaciones sobre la operativa llevada a cabo para el reparto por SWEAS, ajustada a las Directrices de la OCDE, y la afirmación de que tales seguros son necesarios y hasta obligatorios, lo que no se ha puesto en duda, y, en fin que de tal operativa se deduce que SWEE habría contratado la prestación de estos servicios, estos aseguramientos, con un tercero independiente, lo que resulta irrelevante si, como decimos, no se ha acreditado la realidad del gasto y la correlación concreta con la obtención de ingresos, esto es su utilidad, por falta de acreditación e individualización, cuya imposibilidad ha sido admitida por la demanda.

Se desestima este motivo.

(ii) la deducibilidad del gasto derivado del contrato de cesión de los costes de garantía a Suzlon Energy B.V.

SWEE, como entidad vendedora de los parques eólicos en España, asume la responsabilidad de garantizar el correcto funcionamiento de los aerogeneradores, reparando los defectos que pudieran existir. Los costes de la garantía que esto representa de los parques eólicos vendidos por SWEE en los ejercicios comprobados los transfirió a una empresa del Grupo, Suzlon Energy BV, (SEBV), mediante un Warranty Agreement, suscrito entre ambas partes el 31/3/2010, por un precio de 3.213.479,24€, deduciendo dicho gasto de la base imponible, comprometiéndose la empresa adquirente a reembolsar a SWEE los costes de las reparaciones de los parques eólicos.

La liquidación considera que los gastos motivados por esta transferencia no son deducibles, y entiende que SWEE debería haber estimado el importe de los gastos que pudiera haberse visto obligada a desembolsar como consecuencia de la obligación garantizada, y dotar la oportuna provisión, de la manera que establece el artículo 13.6 TRLIS, es decir, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del periodo impositivo, el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo, y en los dos anteriores, en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos; de tal manera que el exceso sobre este límite no será deducible, y en consecuencia habrá de realizarse un ajuste extracontable positivo; los gastos realizados para hacer frente a las garantías son gastos reales, y en la medida en que no sea necesario realizar dichas reparaciones, se irá minorando la provisión, considerando un ingreso por la provisión no aplicada a su finalidad.

Resalta la liquidación que la diferencia de tratamiento contable y fiscal entre dotar la provisión, conforme al precepto mencionado, y la operativa llevada a cabo por la entidad recurrente, no es inocua, sino que tiene importantes consecuencias. De haberse dotado la provisión hasta el límite referido, sería gasto deducible en el ejercicio de su constitución, y en los ejercicios siguientes tendría que ir paulatinamente recalculando el límite para determinar el importe de la provisión, que tendría la consideración de deducible, realizando un ajuste extracontable positivo por la diferencia. Sin embargo, en la forma que ha actuado se irán reconociendo ingresos por el reembolso de los costes en que incurra SWEE, en la medida en que sea necesario hacer frente a reparaciones, como consecuencia de la garantía, pero si finalmente (como ocurrió, y así lo ha admitido la demanda) no se consume la totalidad del importe pagado por la transferencia, la entidad española habrá desplazado beneficios a otra entidad del grupo, que no habrán tributado en España, al no ser ésta residente.

Adicionalmente, la liquidación sostiene que la entidad recurrente no explicó cómo y en función de qué parámetros ha valorado los costes de garantía, por lo que la dotación de la provisión no habría sido deducible en el IS, mientras que mediante la transferencia contabilizada conseguiría la deducibilidad del gasto; en segundo lugar, la empresa vinculada SEBV, con la que se firmó el Warranty Agreement no se dedica a la actividad del aseguramiento, ni el contrato suscrito es un contrato de seguros, pese a la denominación que ha otorgado la recurrente a la operación como transacción de contingencias futuras; y, en fin, plantea serias dudas de que el negocio se habría realizado entre empresas independientes en las mismas condiciones.

En base a todo ello, coincidiendo con el acta, considera este gasto como no deducible, incrementándose la base imponible del IS 2009/2010 en la suma transferida, 3.213.479,24 €.

Sostiene la demanda que el contrato celebrado es perfectamente legal, y que no existe norma alguna que impida externalizar la garantía, y si esto produce un gasto que cumple las demás condiciones que ha de reunir legalmente para poder ser deducido como las provisiones (art. 13.6 TRLIS), nada lo impide.

Siendo lícitos ambos planteamientos, lo cierto es que en el IS existe una norma específica para abordar las consecuencias fiscales de las garantías, la dotación de la provisión por garantías, previsto en el artículo 13.6 TRLIS, que establece unas condiciones y límites; y de la operativa llevada a cabo a través de la externalización no puede saberse si son o no respetados estos límites, porque no explicó la entidad actora cómo valoró los costes de garantía, etc, amén los restantes argumentos aducidos por la Inspección como el hipotético desplazamiento de beneficios a otra entidad del grupo no residente, o bien la poca credibilidad de que el Warranty Agreement se ajustara a precios de mercado, cuestiones, ambas, que no son la razón de la regularización, sino coadyuvante de la misma, y que son ciertamente discutibles, la primera porque no pasa de ser una mera conjetura, y la segunda porque la Inspección pudo perfectamente valorar a precio de mercado la operación vinculada y no lo hizo, sin que sea discutible (en esto tiene razón la demanda) que el servicio de aseguramiento no sólo se habría contratado con un tercero independiente,

sino que, en la forma de seguro, incluso sería exigible y obligatorio, por lo que no habría habido ningún problema para aplicar precios de transferencia, de acuerdo con las Directrices OCDE y el principio de plena competencia.

En fin, la resolución del TEAC, además de confirmar todo lo anterior, se refirió a cuestiones tales como la duplicidad del gasto, etc, lo que produjo una reacción probatoria de la parte actora, mediante la emisión de un informe pericial que resalta su conclusión de que no hubo duplicidad del gasto, toda vez que la dotación a la provisión por garantías fue anulada cuando se produjo el Warranty Agreement; pero, como hemos visto, esta no es la razón de la no deducibilidad de este gasto.

Si como se afirma en dicho informe pericial, en los ejercicios posteriores a la externalización del gasto, se fueron haciendo reversiones de las cantidades que se correspondían con reparaciones efectivamente llevadas a cabo, a medida que se iban ejecutando las garantías, obviamente esto habría de tener relevancia a través de una completa regularización, que no consta fuera solicitada por la entidad recurrente, amén de que las reversiones que cita la demanda (y el informe pericial) se habrían producido, en su caso, en ejercicios posteriores a los comprobados, y aún posteriores a la fecha de la liquidación, por lo que no podrían ser contemplados por ésta.

Y, en fin, no es posible aceptar la tesis de la demanda de que el cálculo de la externalización fuera adecuado, y hubiera podido cumplir los límites de la dotación a la provisión por garantías (art. 13.6), por el hecho de que dichos gastos por reparaciones garantizadas supusieran durante la vigencia del Warranty Agreement un importe de 2.738.739,49 €, y en febrero de 2018 se transfirieran 474.739,76€, cantidad que respondía al importe que no había cubierto con las reparaciones llevadas a cabo, porque esto se conoce ahora, pero no en el momento en que se llevó a cabo la transferencia, ni cuando se liquidó.

Se desestima.

(iii) la deducibilidad de los gastos de alquiler y renting de vehículos para uso del personal de la sociedad.

La liquidación, corrigiendo al acta, admitió la deducibilidad de la totalidad de los gastos de arrendamiento de los vehículos destinados al uso de sus empleados, de la marca Volkswagen modelo Golf, y Honda modelo Accord, pero no admitió la deducibilidad de los correspondientes a los vehículos de la marca Suzuki, modelo Gran Vitara, por no haberse acreditado la afección de los mismos a la actividad de la empresa.

La razón de ello fue que no había quedado probada su utilización exclusiva en el desarrollo de la actividad, a la vista de las características del Suzuki Gran Vitara, calificado de lujo, que revelaban un uso privativo de los administradores de la sociedad.

La demanda no rebate (ni menciona) esta falta de prueba, sino que entabla una discusión estéril referida a la imputación de estos gastos como retribución en especie, o bien al concepto de liberalidad, etc. Y aunque la mención al lujo del vehículo resulte un tanto sorprendente para discriminar unos vehículos de otros, pues es notorio que, siendo diferentes en sus características, ninguno de ellos puede ser considerado un turismo de lujo; es más, teniendo en cuenta que la actividad de la entidad recurrente se desarrolla en terrenos escarpados (también es un hecho notorio dónde se suele ubicar los aerogeneradores), conceptualmente resultaría más adecuado como medio de transporte de los empleados el Suzuki Gran Vitara, lo cierto es que le incumbe a la sociedad recurrente la carga de la prueba del destino de los mismos (artículo 105 LGT), y habiéndolo cuestionado la liquidación (y antes el acta) , nada ha probado, por lo que ha de confirmarse la legalidad de esta regularización.

Resulta inocho, porque no es el verdadero debate, la prueba de los alquileres de los garajes para estacionar todos los vehículos, y la doctrina que sobre ello ha construido este tribunal en la sentencia que cita la entidad recurrente, como un indicio del uso al que se destinan los vehículos.

Se desestima.

(iv) la valoración del grado de avance de los parques eólicos y la indemnización por el suministro de aerogeneradores por parte de SEL, fueron cuestiones regularizadas en la liquidación, siguiendo lo establecido en el acta, sin más controversia, al no haber sido objeto de discusión por parte de la entidad recurrente.

Quinto. Sobre las operaciones recogidas en el acta A02 72230235, y sus consecuencias.

1. Con relación a ello, el acta regularizó mediante la valoración a precios de mercado la rama de actividad relativa a la producción de estructuras metálicas, torres para colocar aerogeneradores, por cuenta de SWEAS (la matriz danesa), y la venta de las mismas.

2. Resumidamente, la operativa descrita minuciosamente por la liquidación, -a la que nos remitimos, porque tampoco ha generado una verdadera controversia en cuanto a su descripción (sí, en cuanto a su calificación)-, resalta que las torres se fabrican en España por Emesa y Coiper, mediante contrato directo con SWEE, y la venta de las mismas la realiza directamente SWEAS, llevando SWEE únicamente la gestión administrativa del negocio, sin facturar nada a cambio a la matriz.

Las torres se fabrican para colocarlas en los parques eólicos que construye SWEE para terceros en España, y las que no han podido colocarse por resultar fallidos los proyectos, o por otras circunstancias, de acuerdo con las decisiones de la matriz SWEAS y las condiciones que impone, son revendidas por SWEE a otras empresas del

grupo en otros países para la construcción por ellas (las empresas del grupo de otros países) de otros parques eólicos, facturándolas según las instrucciones de SWEAS.

SWEE contabiliza estas operaciones incorporando al precio de compra de las torres determinados costes directos, calculando así el resultado de explotación, que es objeto de atribución a SWEAS a través de una factura, por la que se anulan los resultados negativos de explotación, que se trasladan a SWEAS, por lo que el resultado de estas operaciones para SWE es siempre cero o neutro.

SWEAS, a su vez, factura a SWEE como servicios de gestión y apoyo técnico 5000€ por cada torre construida, en virtud de un contrato de management towers

3. Partiendo de estos antecedentes, la liquidación califica esta actividad de la entidad recurrente como servicios de mediación en nombre propio y por cuenta de SWEAS (la matriz danesa), en la comercialización de torres metálicas para los aerogeneradores.

4. La demanda discrepa tanto de la calificación como comisionista, -contrato de mediación, según la liquidación-, como que se esté en presencia de una operación vinculada, y, por otra parte, rechaza el método de valoración de la misma.

En cuanto a lo primero, manifiesta (y realmente ha sido admitido por el relato de la liquidación) que la intervención de SWEE era nula en las decisiones de aprovisionamiento de las torres, que tomaba SWEAS; conforme a estas decisiones, una buena parte de las torres comprometidas con los citados proveedores pudieron incorporarse al proceso productivo de los parques eólicos que se construyeron en España, pero otras, por el contrario, debido a la falta de ejecución de parques presupuestados en España, se fueron deteriorando con el paso del tiempo, y SWEAS decidió que se vendieran a otras entidades extranjeras del grupo, no por el valor de las mismas, sino por el valor de venta de las torres por SWEAS a SWEE. Por esto, la operación no es sino la compra por SWEE y posterior venta de unas torres, sin intervención alguna de SWEE, y sin representar ningún valor añadido para SWEE, calificando la operación como neutra. Esta neutralidad fue la que, según la demanda, justificó que no considerara esta operación como vinculada, y precisamente, porque no consideró que fuera una operación vinculada, en los dos informes transfer Price que entregó a la Inspección, relativos a otras operaciones vinculadas, no incluyó la valoración de esta actividad, porque consideró que era neutra, lo que, además de motivar la presente liquidación, fue objeto de la sanción a la que nos referiremos.

5. Resulta indudable que sea cual sea la calificación de la operación realizada, ésta se llevó a cabo entre partes vinculadas, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 16 TRLIS, -4/2004, de 5 de marzo-; y precisamente por ello, la entidad demandante aportó informes de transfer Price, elaborados por la firma EY, correspondientes a las operaciones vinculadas en los dos periodos objeto de comprobación, en los que se excluyeron del análisis, por lo que ahora interesa, la producción de torres por cuenta de SWEAS en 2009, y el suministro de torres por cuenta de SWEAS en 2010, al entender que no requiere análisis de precios de transferencia porque siempre se realiza la actividad directamente a través de la dominante (SWEAS). Por tanto, en esto tiene razón la Administración Tributaria. Otra cosa es el procedimiento de valoración seguido y su resultado.

6. Sobre el procedimiento de valoración para determinar el valor normal de mercado de operaciones vinculadas, la liquidación aplica, como no podía ser de otra manera, el artículo 16 TRLIS, cuyo número 1 establece que a los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia..., se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables; y cuyo número 2 establece que para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida que sean relevantes, y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias: las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas; las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados; los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante; las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas; cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales.

En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Reconoce la liquidación, -en esto comparte la posición de la parte recurrente-, que la Inspección no cuenta con un comparable que cumpla los requisitos del número 2 (mencionado), porque el comparable perfecto debería ser una empresa independiente que sea comisionista por la venta de las torres de aerogeneradores, que actúe sin riesgo alguno, teledirigida por otra entidad, y que realice transacciones independientes. Entiende que es imposible encontrar un comparable que reúna tales características, y si la entidad recurrente lo hubiera conocido debería

haberlo aportado, realizando el correspondiente informe transfer Price, que, como hemos dicho, no lo aportó, o mejor, lo aportó, pero sin contener la valoración de esta actividad. Y ante la imposibilidad de encontrar un comparable externo, la Inspección encontró datos aportados por la propia empresa, cual es el precio de las comisiones cobradas por la comisionista independiente GOES (americana) por la labor de facilitar a SWEE clientes para la construcción en España de parques eólicos, -1%, sobre el volumen de ventas-, entendiendo que puede ser un comparable adecuado, al tratarse de un porcentaje sobre el precio de venta. Continúa con la justificación del comparable utilizado por la Inspección (GOES y las comisiones que cobra), reconociendo que si bien no coincide el tipo de bien en cuya venta interviene, puede ser válido dado que SWEE se ve compensada por las pérdidas y no asume riesgos, de donde concluye, con la Inspección, que no encuentra motivo por el que en una operación de comisión con un tercero independiente se pacte un valor a ese servicio, y no se valore si el mismo servicio se presta entre empresas del mismo grupo, evitando su tributación en España.

7. La demanda coincide con estas afirmaciones de la liquidación, y por ello concluye que el procedimiento de valoración no se ajustó a derecho, por no seguir las previsiones del procedimiento de operaciones vinculadas, precios de transferencia, según lo dispuesto en el mencionado artículo 16 TRLIS, y las Directrices de la OCDE.

8. Estamos de acuerdo con la demanda.

La operativa de fabricación y venta de las torres, que ha explicado, se desarrolló en ejecución de un acuerdo entre SWEAS y SWEE (verbal, en principio), cuyo contenido no se puede calificar como de mediación. Ciertamente que la operativa no es, aparentemente, muy común, porque las circunstancias que lo motivaron tampoco lo son, pero es perfectamente lícita, y no hay por qué negarle el sentido económico, como, con notable voluntarismo, hizo la liquidación, y reprodujo el TEAC. En segundo lugar, en cuanto al análisis de comparabilidad, ha sido la propia liquidación la que ha advertido la imposibilidad de encontrar un comparable adecuado, y la demanda resalta las ostensibles diferencias existentes entre la actividad y remuneración de Goes, y la operativa llevada a cabo entre SWEAS y SWEE, en cualquiera de los factores determinantes de comparabilidad (a los que antes nos hemos referido); así, en el método de precio libre comparable, en cuanto a la naturaleza de las actividades, nada tiene que ver la producción y venta de torres no colocadas en los proyectos, deterioradas, ordenada por SWEAS, que además asume todos los riesgos y neutraliza los hipotéticos deterioros que SWE pudiera tener, con la búsqueda de potenciales clientes que quisieran instalar parques eólicos en España, servicio por el que GOES facturaba el 1% sobre el volumen de ventas; ni tampoco la asunción de riesgos, que en el caso de SWEE es nula, mientras que Goes asumía el riesgo de no encontrar clientes; o con el empleo de recursos materiales o financieros, que SWEE no tuvo, o los que hubiera podido tener le fueron compensados por SWEAS.

Si la propia Administración Tributaria ha admitido la neutralidad de esta operativa, es en ella donde ha de encontrarse la valoración adecuada, lo que, por cierto, le sirvió a la demandante para entender que no debía incluir en los transfer price la valoración a mercado de la misma.

Se estima este motivo y se anula esta liquidación por no ser ajustada a derecho.

Sexto. Sobre las sanciones.-

Como hemos anticipado, anudadas a estas liquidaciones, con la misma fecha se impuso una sanción por la infracción prevista en el artículo 191.1 LGT, por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, y otra por lo dispuesto en el artículo 16.10.2º del TRLIS, RD legislativo 4/2004, de 5/3.

Vaya por delante que ambas resoluciones, carentes, como muchas otras, de una verdadera relación de hechos probados, adolecen de la necesaria claridad a la hora de describir la conducta típica, lo que se ve agravado por las constantes remisiones al contenido de la regularización y de la propuesta sancionadora, cuando lo cierto es que la propuesta de regularización de las actas de disconformidad se ha visto notablemente modificada en la liquidación por la estimación de algunas de las alegaciones de la entidad actora, que, sin embargo, se siguen reproduciendo en la propuesta de resolución sancionadora, que, a su vez, tampoco se ha confirmado íntegramente por la resolución sancionadora, que también ha estimado alguna de las alegaciones de la parte.

A ello debemos añadir la poca claridad de la resolución del TEAC, pues estimando parcialmente una de las reclamaciones, no ha reflejado si tenía o no relevancia e incidencia sobre las sanciones impuestas.

-Sobre la sanción por la infracción prevista en el artículo 191.1 LGT.

Deriva del acta A0272230210, y de la liquidación resultante de la misma.

1. Los hechos por los que dejó de ingresar parte de la deuda tributaria son los siguientes: en el ejercicio que comenzó en 2008, se sanciona LA regularización de las existencias finales de los parques eólicos, que la liquidación modifica al alza en 100.171 €, y la deducción de los gastos de alquiler de los vehículos; y en el ejercicio que comienza en abril de 2009 sólo los gastos de alquiler de vehículos, que se ha considerado no deducibles.

En cuanto a los gastos por alquiler de vehículos, dice la resolución sancionadora que se sanciona la inclusión de gastos por arrendamiento de vehículos, en los que no se ha identificado a la persona que los utiliza, y no se ha

probado, por tanto, la afección al ejercicio de la actividad. Y es cierta esta falta de acreditación, a la que ni se refiere la demanda, incidiendo en un argumento adicional como es la imputación o no como retribución en especie de los empleados que hipotéticamente usarían los vehículos, que no fue verdaderamente la razón de la decisión de no deducibilidad de estos gastos, por lo que concurre el elemento objetivo de la infracción.

Razona la culpabilidad la resolución sancionadora diciendo "...y además entendemos que es consciente de que no ha probado que los arrendamientos de vehículos de alta gama estén a disposición de los empleados de la empresa, por lo que no constituye un gasto deducible, circunstancia conocida por la entidad, y claramente especificada en la norma".

Por otra parte, la modificación de las existencias finales, encuentra su justificación objetiva en el apartado correspondiente de la liquidación, que reproduce la resolución sancionadora (apartado E), apreciando que no se incluye entre las existencias finales la obra ejecutada y no entregada (grado avance), no anotando contablemente la variación de existencias debido a ello, dado lugar a una regularización que incrementa en 100.171€ los ingresos por este concepto, rechazado en un principio por la demanda, que minimiza por el principio de importancia relativa, (divergencia en reconocimiento de ingresos menor del 15% del volumen total de negocio de la compañía), y el nulo impacto económico debido a su carácter temporal.

En cuanto al principio de importancia relativa, en la incorrecta cuantificación de las existencias finales (grado de avance) de los parques eólicos en construcción, la negligencia (dice la resolución sancionadora, y estamos de acuerdo con ello) no está relacionada ni con el importe ni con su proporción en cuanto al volumen de ingresos, sino con la actitud del obligado tributario de descuido y menoscabo en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

"En el presente caso, como hemos dicho, se produce una conducta negligente en el obligado tributario, por cuanto posee los medios para determinar correctamente las existencias en curso de los parques eólicos...", justificación escueta, aunque suficiente del elemento de la culpabilidad.

2. Se desestima este motivo y se confirma esta sanción.

-Sobre la sanción prevista en el artículo 16.10.2 TRLIS por las operaciones vinculadas.

Deriva del acta A0272230235, y de la liquidación resultante de la misma.

1. La norma tipifica la infracción diciendo que constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo, y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración Tributaria las personas o entidades vinculadas. También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el impuesto sobre sociedades, etc.

Se trata por tanto de una infracción con un doble contenido, sancionando el incumplimiento de obligaciones formales de documentación, y la discrepancia valorativa entre el declarado en el impuesto y el valor normal de mercado que resulte de la documentación prevista en el precepto.

2. La carencia de claridad de hechos probados, antes mencionada, encuentra en esta resolución su exponente máximo, lo que dificulta enormemente la fiscalización en derecho de la misma.

Este Tribunal ha entendido (porque ninguna otra cosa ha dicho la resolución sancionadora) que la conducta sancionada se refiere al primer tipo de carácter formal, y consiste en que la entidad recurrente no aportó la documentación necesaria para valorar a precios de mercado las operaciones consistentes en la producción de torres por cuenta de SWEAS en 2009 y el suministro de torres por cuenta de SWEAS en 2010. Lo deducimos de las siguientes expresiones de la resolución sancionadora:

La sociedad aportó fotocopias de informes "transfer price" (precios de transferencia) correspondientes a las operaciones vinculadas; se refiere (la resolución) a estos dos informes, acompañando un cuadro de operaciones y cantidades, que pudieran tener una incidencia apreciable sobre las bases imponibles del impuesto, en el que se incluyen conceptos como imputs materiales, imputs servicios, refacturación de costes desde SWEAS a SWEE, refactuación de costes desde SWEEP a SWEE, y outputs correspondientes a refacturaciones de SWEE a SWEAS, y venta de materiales a SWEAS, y venta de torres a SWEAS y SWEP, interés "cash pooling", etc, pero sin explicitar si las mismas son o no las incluidas en estos informes. También dice la resolución que en estos informes transfer price se excluyen del análisis la producción de torres por cuenta de SWEAS en 2009 y el suministro de torres por cuenta de SWEAS en 2010, así como las refacturaciones entre sociedades del grupo, que no son objeto de análisis al constituir operaciones internas.

Es esta exclusión referida a la producción de torres por cuenta de SWEAS en 2008/2009, y suministro de torres por cuenta de SWEAS en 2009/2010, lo que para la resolución sancionadora (siguiendo la liquidación) constituye una operación vinculada, que la obligada tributaria debió valorar a precios de mercado, y, por tanto, no es procedente su exclusión del análisis de los precios de transferencia de los ejercicios comprobados; y a la nueva valoración debió contribuir aportando la documentación correspondiente, y al no haberlo hecho, cometió la infracción sancionada.

Y añade que la Inspección pudo determinar la valoración de la citada rama de actividad (producción y suministro de torres por cuenta de SWEAS), a través del análisis de la documentación aportada en el procedimiento de comprobación.

En otro apartado destaca la resolución que la entidad no sólo no ha contabilizado ni declarado la valoración a precio de mercado de la operación vinculada (producción y suministro de torres por cuenta de SWEAS), sino que además no ha aportado documentación alguna respecto a la valoración de las operaciones descritas, al haberlas considerado excluidas del análisis de precios de transferencia.

3. Discute la demanda no sólo la culpabilidad, sino también la tipicidad, y tiene razón.

Respecto a la tipicidad, ya hemos dicho lo difícil que resulta conocer cuál es la conducta sancionada, y cuál el tipo en el que se inscribe. Pero dando por bueno que la conducta sancionada responde a la infracción formal de no aportar documentación de operaciones vinculadas, y se refiere a las dos operaciones de producción y venta de torres por cuenta de SWEAS, es lo cierto que se aprecia una notable contradicción, pues por una parte se dice que no aportó documentación alguna, y por otra se afirma que el valor normal de mercado se dedujo de la documentación aportada. Esta contradicción se agrava por la ausencia de motivación, que incide también en la culpabilidad, porque no se explica qué documentación no aportó, y debió aportar, y qué documentación aportada sirvió de base para que la Inspección hiciera la valoración a precio de mercado. En estas condiciones, afirmar que una resolución está motivada, es un ejercicio de voluntarismo, cuando el Tribunal tiene tantas dificultades para desentrañar el sentido de la resolución.

Pero, además, existe una evidente discrepancia interpretativa, que permite excluir la culpabilidad.

En efecto, en respuesta a la obligación de aportar documentación de operación vinculada, la entidad recurrente adujo que no se trataba de una operación vinculada, por cuanto era sólo una refacturación de las torres a otras empresas del grupo, que no había generado plusvalía alguna, y a ello respondió la resolución sancionadora afirmando, entre otras cosas, que, según la liquidación, si era una operación vinculada, que la obligación formal de documentar se había incumplido, pero exoneró todo lo relativo a las refacturaciones de torres, al decir (pág. 11) "finalmente, en lo que se refiere a las refacturaciones, si bien no están obligadas a la documentación que exige el artículo 16.2, el apartado 5 del tantas veces citado artículo 16 TRLIS, exige que existan criterios de racionalidad en su reparto entre las distintas empresas del grupo, siempre que no sea posible su individualización, además de que estos servicios se produzcan o puedan producir una utilidad o ventaja en su destinatario. En la documentación aportada, si bien se ha facilitado cuadros de reparto de los costes entre las distintas entidades del grupo, no se ha explicado cuáles son las ventajas para SWEE. No obstante, dado que con los datos del expediente no es posible diferenciar cuáles de los costes que se denominan en el informe de transferencia "refacturaciones" son objeto de la crítica descrita, esta instancia ha optado por no sancionar las refacturaciones, estimando parcialmente las alegaciones del interesado, al considerar que la rama de actividad de "producción/suministro de torres" por cuenta de SWEAS es un grupo de datos".

Y, en fin, la ausencia de una verdadera motivación de la culpabilidad se patentiza en que la resolución, además de teorizar sobre la culpabilidad y la necesidad de motivación, siguiendo la jurisprudencia más autorizada, analiza el caso concreto objeto de sanción, diciendo que: "...esta instancia considera que el obligado tributario conocía la obligación de documentar las operaciones vinculadas, puesto que con otras realizadas con empresas del grupo si se ha efectuado el correspondiente informe de precios de transferencia, pero no podemos admitir que la calificación de la venta de las estructuras metálicas denominadas "torres" a otra empresa del grupo constituyan un suplido. Más bien, al contrario, esta instancia considera que se ha pretendido que la venta de estas torres no tributase en España, desviando el posible beneficio a otra entidad del grupo en un tercer país".

"en el supuesto concreto, se ha comprobado que el obligado tributario ha efectuado venta de torres a empresas del grupo, sin haber sido valorado las transacciones a precio de mercado, y sin mantener la documentación prevista en el apartado 2 del artículo 16. Estos hechos han quedado debidamente detallados y descritos en el acta practicada y ponen de manifiesto la existencia de una actitud por parte del obligado tributario de descuido, desprecio o menoscabo en el cumplimiento de las normas tributarias, así como una clara laxitud en la apreciación de los deberes tributarios, actitud que, según el Tribunal Supremo, supone la concurrencia de culpabilidad, entendida como capacidad de actuar culpablemente, requisito necesario para la comisión de toda infracción tributaria sancionable, y que se aprecia en la actuación descrita por la Inspección del presente obligado tributario". "es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para este tipo de acciones. Como ya quedo dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien deba de aplicarla. Por otra parte, la conducta descrita tampoco haya acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 LGT, exculpatorias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado".

Pero se echa en falta un verdadero análisis sobre si la interpretación que hace la recurrente, correcta o no, encaja en el concepto de interpretación razonable, que excluiría la culpabilidad. Cuando, como en este caso, es palmaria la controversia sobre si se trataba o no de una operación vinculada, (ya hemos hablado de ello), -tenga o no razón la entidad recurrente-, la resolución sancionadora estaba obligada a profundizar en esa motivación, no bastando con afirmar que no se daba tal interpretación porque la liquidación lo había descartado.

4. Se estima este motivo y se anula esta sanción.

Séptimo. Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, al estimarse parcialmente la pretensión actora, no procede hacer expresa condena en costas, de tal forma que cada parte ha de satisfacer las propias y las comunes por mitad.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso número 516/2017, en la medida que la resolución recurrida del TEAC, y las liquidaciones y sanciones de las que trae causa, no son enteramente ajustadas a derecho, con las siguientes consecuencias:

1º) anular la resolución del TEAC recaída en la reclamación 5361/13, y 5363/13, y la sanción y liquidación que subyacen en la misma, por no ajustarse a derecho.

2º) confirmar la resolución del TEAC recaída en la reclamación 5362/13, y 5360/13, y la liquidación y sanción que subyacen en la misma, por ser ajustadas a derecho.

3º) No hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.