

Id Cendoj: 28079130022009101067  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 3582/2003  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN  
Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Tipo de Resolución: Sentencia

**Voces:**

- x IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES x
- x OPERACIONES VINCULADAS (IS) x
- x SANCIONES TRIBUTARIAS x

**Resumen:**

Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1989. Operaciones vinculadas: valoración. Sanción.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a treinta de Noviembre de dos mil nueve

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto los recursos de casación tramitados con el número 3582/03, interpuestos por el procurador don Jacinto Gómez Simón, actuando en nombre de la sociedad REFRESCOS Y ENVASADOS, S.A., y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 6 de febrero de 2003 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 468/00, relativo al ejercicio 1989 del impuesto sobre sociedades.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada estimó en parte el recurso contencioso administrativo promovido por la entidad Refrescos Envasados, S.A., contra la resolución aprobada el 9 de marzo de 2000 por el Tribunal Económico Administrativo Central, que ratificó los acuerdos adoptados el 14 de marzo de 1995 y el 22 de enero de 1996 por la Oficina Nacional de Inspección de Madrid, Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, relativos al ejercicio 1989 del impuesto sobre sociedades.

Por el primero de dichos acuerdos se valoraron a precio de mercado las compras del concentrado de Coca-Cola realizadas por la mencionada entidad a las compañías con las que estaba vinculadas, establecidas en Francia e Irlanda, pertenecientes al grupo del que es matriz «The Coca-Cola Company», minorándose, por consiguiente, sus costes y elevándose la base imponible del impuesto sobre sociedades en el importe correspondiente [(5.501.073.180 pesetas (33.062.115,68 euros)], y por el segundo se impuso a Refrescos y Envasados, S.A., una sanción de 962.670.306 pesetas (5.785.765,06 euros) como autora de una infracción tributaria grave.

La Sala de instancia anuló esta sanción en virtud del *artículo 77.4.d) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre)*, y mantuvo la liquidación practicada, considerando que se habían producido precios de transferencia y estimando correcta la valoración a precios de mercado realizada por la Administración, sin que procediese aplicar la tasación realizada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Hacienda Especial de Madrid a efectos de fijación de derechos de importación en la renta de aduanas.

**SEGUNDO** .- La entidad Refrescos Envasados, S.A. y el abogado del Estado prepararon sendos recursos de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente los interpusieron mediante escritos presentados, respectivamente, los días 5 de mayo de 2003 y 11 de junio de 2003.

La mencionada compañía mercantil *articuló tres* motivos, todos al abrigo del *artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio*, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

**1)** En el primero denuncia la infracción del *artículo 16.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de diciembre)*. Inicia este motivo indicando que la única cuestión debatida es la de la valoración de unas ventas entre sociedades vinculadas, que debe realizarse en condiciones normales de mercado. A su juicio, esa valoración es la llevada a cabo por la Inspección de Aduanas que, con fecha 10 de diciembre de 1990, levantó un acta de inspección por el concepto de derechos de importación relativos al concentrado que sirve para elaborar la bebida refrescante Coca-Cola.

Entiende que, de acuerdo con lo afirmado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de diciembre de 1999 (casación 2452/95), dicho valor no puede ser otro, como se dice en la nota interpretativa del *artículo 3.2 del Reglamento (CEE) nº 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980*, referente al valor en **aduanas** de las mercancías (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, nº 134, p. 1), contenida en el *Reglamento (CEE) nº 1494/80 de la Comisión, de 11 de junio de 1980* (Diario Oficial, serie L, nº 154, p.3), que el precio que se hubiere establecido de forma compatible con las prácticas normales en la rama de producción de que se trate o el que cubra todos los costes y asegure un beneficio.

**2)** El segundo motivo consiste en la infracción de los *artículos 39.1, 168, apartados 1.a) y 2, y 169.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, aprobado por *Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (BOE de 21 de octubre)*.

En su opinión, la Sala de instancia debió aplicar los criterios de evaluación previstos en dichos preceptos que, entre otros criterios, remiten al valor asignado a efectos de otro tributo o al margen comercial habitual en operaciones similares, y no limitarse a ratificar una tasación que responde a métodos «metalegales».

**3)** La última queja del recurso se centra en el *artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento civil de 1881*, porque la Audiencia Nacional ha realizado un análisis de las cuestiones fácticas sin tener a la vista el expediente completo, lo que equivale a apreciar un material probatorio con vulneración de las reglas de la sana crítica, ya que las apreciaciones y juicios realizados sobre los métodos de valoración utilizados en el expediente se han efectuado sin contar con documentación relevante a tal fin.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, estime el recurso contencioso- administrativo, ordenando reponer las actuaciones al momento oportuno para hacer uso de uno de los métodos de valoración señalados legalmente.

**TERCERO**.- El abogado del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 28 de febrero 2005, en el que interesó la inadmisión del tercer motivo de casación y la desestimación de los otros dos.

Para el defensor de la Administración, con el último de los motivos se discute la valoración de la prueba realizada por los jueces de la instancia, cuestión que no tiene cabida en un recurso de casación, sin que se aleguen ninguna de las circunstancias excepcionales que permiten revisar en esta sede dicho aspecto de la actividad jurisdiccional.

Frente al primer motivo argumenta que la Inspección no queda vinculada por la valoración realizada a efectos de la renta de aduanas, sin que, en su opinión, se hayan infringido las normas aducidas en el segundo, pues no limitan los medios de evaluación de las operaciones vinculadas.

**CUARTO**.- El recurso de casación del abogado del Estado se sustenta en un solo motivo, aducido también con la cobertura del *artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998*.

Considera que la Sala de instancia ha anulado la sanción con escasa motivación y sin atender a la verdadera naturaleza de la operación desarrollada por Refrescos y Envasados, S.A., quien no sólo no puso la diligencia necesaria para cumplir sus obligaciones tributarias, sino que dejó de presentar una declaración veraz y completa, como exige el *artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963*. Recuerda que la sanción lo fue por la infracción tipificada en el *artículo 79.d) de la misma Ley*, esto es, por determinar bases imponibles que no se corresponden con la realidad. Termina indicando que la mencionada empresa no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, por la sencilla razón de que no se trataba aquí de la exégesis del *artículo 16 de la Ley 61/1978*, sino simplemente de una elusión fiscal pese a la claridad de la normativa tributaria aplicada.

Concluye pidiendo que se case la sentencia y se sustituya por otra que desestime íntegramente el recurso contencioso- administrativo en su día interpuesto, esto es, que declare ajustada a derecho la actividad administrativa impugnada.

**QUINTO** .- Refrescos y Envasados, S.A., se opuso al anterior recurso en escrito registrado el 2 de marzo de 2005, en el que, de entrada, considera que se pretende por la Administración alterar, a su conveniencia, los presupuestos de hecho y la realidad declarada probada por la Audiencia Nacional. Añade que el dilema se reduce a unas diferencias interpretativas, por lo que resulta de aplicación el *artículo 77.4.d) de la Ley de 1963*, sin olvidar que los principios de culpabilidad, proporcionalidad, de presunción de inocencia y de buena fe en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes han de presidir el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito.

**SEXTO** .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 4 de marzo de 2005, fijándose al efecto el día 25 de noviembre de 2009, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- El objeto de los recursos de casación que ahora resolvemos es la sentencia pronunciada el 6 de febrero de 2003 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 468/00 . Este pronunciamiento consideró correcta la valoración realizada por la Inspección a precios de mercado de las operaciones de Refrescos y Envasados, S.A., con varias compañías vinculadas, pero, sin embargo, anuló la sanción que impuso a dicha compañía por considerar que su comportamiento, mediante el que no ocultó ni sustrajo a la Administración dato alguno, respondió a una interpretación razonable de la normativa aplicable.

Aquellas operaciones aparecen descritas en el fundamento segundo de la resolución impugnada del siguiente modo:

«[...] hasta el 1 de mayo de 1987 la Sociedad [recurrente] elaboraba los concentrados en sus propias instalaciones, previa compra de las materias primas unas en España y otras importadas a sociedades del grupo localizadas en Irlanda y Atlanta, y a partir de esta fecha y hasta noviembre de 1989 la Compañía española importa los concentrados del producto Coca-Cola que antes elaboraba, adquiriéndolos a otras sociedades del grupo situadas fuera de España y que el hecho de dejar de elaborar el concentrado de Coca-Cola y comprarlo a entidades vinculadas a precios fijados unilateralmente por "The Coca-Cola Company", matriz del Grupo, implica un desplazamiento del beneficio que se podría haber obtenido en España, a otros países , Irlanda y Francia, países donde se disfrutaba de una exención temporal en el Impuesto sobre Sociedades y ello implica la consideración de aquellos precios como precios de transferencia.»

No se discute la naturaleza de esos negocios ni su calificación de vinculados, considerándose, por tanto, el precio de los mismos como de transferencia; tan sólo se pone en cuestión la corrección desde una perspectiva estrictamente jurídica de la valoración aceptada por la Administración, consistente en utilizar el «precio de reventa» conforme a los datos obrantes en la contabilidad de la propia sociedad, quien propone como tasación la efectuada para las mismas operaciones por la Administración tributaria en 1990, a efectos de la renta de aduanas. Este concreto particular, que se despliega en el escrito de interposición en tres motivos, es el exclusivo objeto del recurso de casación impulsado por Refrescos y Envasados, S.A.

Por su parte, la queja del abogado del Estado se centra también en un aspecto singular, en este caso hecho valer a través de un único motivo: la sanción, cuya imposición entiende procedente, sin que concurren las circunstancias que excluyen la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el *artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963*, en la redacción de la *Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE de 22 de julio)*.

**SEGUNDO** .- El tercer motivo del recurso de Refrescos y Envasados, S.A., está fuera de lugar, no ya porque invoque un precepto (el *artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881*) de dudoso vigor al tiempo en el que se dictó la sentencia impugnada [véase la *disposición transitoria segunda de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero)*, en relación con su *artículo 348*], sino porque se refiere a la valoración de las pruebas periciales, siendo así que la Sala de instancia no ha decidido en función del juicio que le merecen las distintas evaluaciones puestas en debate (la realizada a

efectos de la renta de adunadas y la practicada por la Inspección en el expediente que desembocó en el acto administrativo originario, relativo al impuesto sobre sociedades).

En efecto, el exhaustivo y completo análisis que realizan los jueces *a quo* no abandona el plano jurídico para traspasar el umbral de los hechos y sumergirse en su examen. La Audiencia Nacional se limita a concluir que el método de valoración utilizado por la Inspección no es ajeno a los criterios legales, sin que resulte obligado seguir el aplicado para tasar idéntico producto en la misma época con ocasión de su importación a fin de calcular los derechos arancelarios. La Sala de instancia asume, sin análisis crítico alguno, ambas valoraciones, por la sencilla razón de que las partes no las han censurado, decantándose por una de ellas en virtud de razones ajenas a su corrección técnica, centradas en la dimensión estrictamente interpretativa de las normas.

**TERCERO** .- El debate se concentra, pues, en sí, como defiende la Administración con el aval de la Audiencia Nacional, podía asignarse a las operaciones realizadas por Refrescos y Envasados, S.A., con las compañías pertenecientes al mismo grupo empresarial, establecidas en Irlanda y Francia, un valor distinto al que en fechas próximas (entre octubre de 1989 y diciembre de 1990) la propia Administración había atribuido a esas operaciones para calcular los derechos de importación.

Antes de seguir adelante conviene hacer un alto en el camino para recordar que hasta el 1º de mayo de 1987 la «Compañía Coca-Cola España, S.A.», causante de la ahora recurrente, elaboraba los concentrados de Coca-Cola en sus propias instalaciones. A partir de dicha fecha, y hasta noviembre de 1989, los adquirió a otras empresas del grupo dominado por «The Coca-Cola Company», establecidas en Francia e Irlanda. Al parecer este cambio se explica porque en dichos dos países las empresas en cuestión gozaban de una exención por diez años en el impuesto sobre sociedades. El precio de la transacción era fijado por la compañía matriz. Nadie discute que ese precio (15.950 pesetas por unidad de concentrado) fuese superior al del mercado, consiguiéndose de este modo reducir los beneficios de la filial española y, por consiguiente, la cuota del impuesto sobre sociedades, al tiempo que las ganancias se trasladaban a las vinculadas francesa e irlandesa, en cuyos países gozaban de un exención fiscal. Esta realidad, contemplada por la Sala de instancia de forma neutra sin juicios de valor, y el hecho de que los productos se importasen a precio superior al que se fijarían entre compañías ajenas en condiciones normales de mercado son admitidos por todos.

Pues bien, el *Reglamento del impuesto sobre sociedades de 1982* permitía valorar las operaciones vinculadas conforme a métodos indiciarios. Entre ellos se encontraban **(a)** el comparativo, acudiendo a los precios aplicados en condiciones similares en la misma época, teniendo en cuenta la relación comercial entre personas no vinculadas, **(b)** el de atender a la evaluación atribuida a efectos de otro tributo y **(c)** el de aplicar el margen comercial habitual en operaciones similares. En cualquier caso, el inspector debía justificar las razones que abonaban el empleo de tales criterios, motivando pormenorizadamente los cálculos y módulos utilizados [*artículos 39.1, 168.1.a) y 2 y 169.1 .b), d) y g)*].

En el actual caso, como explica la sentencia discutida, la Inspección aplicó el precio de mercado (3.729 pesetas por unidad) que obtuvo por el que llamó método de «reventa» esto es, aquel que parte del montante pagado por los embotelladores, con los que la empresa recurrente carecía de vinculación, deduciendo un margen comercial razonable que permitiese determinar el parámetro propio de un mercado competitivo. Nada hay que oponer, en principio, a este sistema de valoración, que encaja dentro del que el *artículo 169.1.g) del Reglamento* llamaba «margen comercial». Aun cuando no fuere así y la fórmula empleada no pudiese encuadrarse en este último modo, no cabe olvidar que, como se deduce de la expresión «entre otros» que empleaba en su enunciado, el *artículo 169.1* citado ofrecía una panoplia de criterios pero no cerraba la puerta a que la Administración utilizase otros que, al fin y al cabo, permitiesen adivinar cuál sería el precio de la transacción en condiciones normales de mercado entre operadores independientes, tal y como exigía el *artículo 16.3 de la Ley 61/1978*.

Ahora bien, no cabe echar en el olvido que la propia Administración evaluó las operaciones litigiosas en la misma época en una cantidad diferente (no constan los informes que la Administración empleó para elevar el precio que aparece en las actas de conformidad relativas a los derechos de importación, pese a que la empresa demandante interesó su unión en la instancia), que esta última pretende que se aplique para asignar un valor a las transacciones con las compañías vinculadas de Irlanda y Francia. Llama la atención esta realidad: que iguales intercambios se tasen de forma diversa en la misma época en función del tributo a liquidar. En su informe, el inspector actuario indicó que no se trataba de enfrentar valoraciones diferentes de idéntico bien, sino de la aplicación de normas dispares para cada tributo, que en un caso conducían al «precio real o efectivamente pagado» por la transacción (renta de aduanas) y en el otro al «valor de mercado» (precios de transferencia en el impuesto sobre sociedades). Esta forma de argumentar, reproducida después por el inspector-jefe en el acto de liquidación, sobre la que el Tribunal

Económico-Administrativo Central guardó silencio, y que finalmente ha asumido la Audiencia Nacional, no responde a la realidad.

El *Reglamento (CEE) nº 1224/80*, relativo al valor en **aduanas** de las mercancías, que sigue los criterios del Código de Valoración en Aduanas del G.A.T.T. ( *General Agreement on Tariffs and Trade* -Acuerdo general sobre comercio y aranceles-), proclama en el sexto de sus considerandos la voluntad comunitaria de aplicar criterios compatibles con la práctica comercial, siendo el precio de la transacción el criterio preferente, que, con arreglo al *artículo 3.1*, consiste en el efectivamente pagado o por pagar, salvo que exista vinculación entre comprador y vendedor, en cuyo caso sólo se toma en consideración si resulta aceptable [letra d) del propio *artículo 3.1*]. *Conforme al apartado 2* del mismo precepto, esta condición de aceptable la tienen, entre otros, aquellos precios que se aproximen mucho al valor de enajenación en ventas de mercancías idénticas o similares entre personas independientes o al de **aduanas** de esas mercancías idénticas o similares. Por su parte, el *Reglamento (CEE) nº 1494/80, dictado para interpretar al anterior, indica, en relación con el artículo 3.2* del anterior, que comprador y vendedor, pese a estar vinculados, negocian como si lo no fueren cuando acreditan que el precio se fijó de forma compatible con las prácticas normales en la rama de producción de que se trate o del modo seguido por el vendedor cuando contrata con clientes independientes.

En las actas relativas a la renta de aduanas, la Administración elevó las bases tributarias, lo que quiere decir que no admitió los precios señalados por Coca-Cola España, S.A., y sus vinculadas, esto, los «efectivamente pagados», y que acudió, conforme se indica en las normas analizadas, a valores de transacción en la venta de mercancías idénticas o similares o al señalado a efectos aduaneros para las mismas, que, por lo dicho, no puede ser otro que el que responda a las prácticas normales de mercado en el sector de producción de que se trate.

Ambos bloques normativos, cuando se trata de operaciones entre partes vinculadas, conducen al mismo puerto, pues, por uno u otro cauce, quieren que el montante de la operación se determine en función a los precios normales en un entorno competitivo. Las reflexiones anteriores evidencian que en los dos supuestos (renta de aduanas cuando no se acepta el valor declarado e impuesto sobre sociedades para precios de transferencias) el legislador quiso que la transacción se valorase conforme al valor corriente en el mercado entre operadores independientes o, si se quiere, no vinculados.

Así las cosas, principios básicos de nuestro sistema jurídico, como el de que nadie -tampoco la Administración- puede ir contra sus propios actos, de modo que conducido de una determinada manera su autor crea en los destinatarios una suerte de confianza de que no lo hará en el futuro contradiciéndose, reflexión que trae a primer plano la idea fundamental de la seguridad jurídica (*artículo 9.3* de la Constitución), apuntalan la tesis de Refrescos y Envasados, S.A., pues no resulta admisible que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate cuando las normativas aplicables piden en ambos casos la aplicación de los mismos parámetros de valoración.

Y partiendo de esa idea nuclear, que juega en un plano abstracto y general, llegamos a un resultado concreto en relación con los métodos indiciarios enumerados en el *artículo 169.1 del Reglamento del impuesto sobre sociedades de 1982*, entre los que, como explica la Audiencia Nacional, la Administración puede elegir, en principio, libremente sin más que justificar su opción (*artículo 168.2*). Ahora bien, a juicio de esta Sala, ese margen de apreciación queda muy reducido, hasta desaparecer, cuando la propia Administración ha estimado la operación con los mismos criterios a efectos de otros tributos, en cuyo caso no le queda más opción que utilizar esa tasación, que es una de las indiciarias contempladas por el mencionado *artículo 169.1*, en la letra d).

En consecuencia, hemos de dar la razón a Refrescos y Envasados, S.A., acoger los dos primeros motivos de su recurso y, anulando la sentencia de instancia en cuanto admite la valoración asignada por la Inspección a las operaciones vinculadas con las filiales de The Coca-Cola Company en Francia e Irlanda, resolver el debate en los términos en los que fue suscitado [*artículo 95.2.d) de la Ley 29/998*]. Actuando de este último modo, estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto, anulamos los actos administrativos recurridos y declaramos que, como se solicitó en la demanda, la tasación de aquellas operaciones para fijar la base imponible del impuesto sobre sociedades de 1989 ha de coincidir con la atribuida a las mismas a efectos de la renta de aduanas en las actas de conformidad firmadas entre octubre de 1989 y diciembre de 1990.

**CUARTO** .- El único motivo del recurso de abogado del Estado, dirigido, como ya hemos indicado, frente a la anulación de la sanción acordada por los jueces *a quo*, se sustenta en dos ideas: en la escasa motivación del pronunciamiento impugnado en este punto y en la concurrencia de los requisitos necesarios

para que el comportamiento de la compañía actora pueda ser tildado de infracción tributaria grave.

Desde la primera perspectiva, hemos de constatar que las explicaciones dadas por la Sala de instancia en este punto (fundamento sexto) son, en efecto, cortas, pero su sobriedad no es sinónimo de ausencia de justificación. Como se sabe, una motivación por parca no deja de ser tal.

El segundo párrafo de dicho fundamento sexto explica que, habida cuenta de las cuestiones suscitadas y de los conceptos implicados en la interpretación de las normas aplicables, cabe hablar de una discrepancia interpretativa razonable, por lo que, si a ello se añade, la inexistencia de ocultación y de sustracción de datos a la Administración, resulta plenamente operativa la causa de exclusión de la responsabilidad prevista en el *artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria*.

Esta exposición podrá o no compartirse, pero, desde luego, resulta suficiente a los efectos de dar por satisfecho el derecho de las partes a recibir una respuesta jurisdiccional fundada en el ordenamiento, suficientemente explicitada y explicada (*artículo 24.1 de la Constitución Española*).

Pero es que además (y aquí nos introducimos en el segundo aspecto de la queja del abogado del Estado) la decisión de la Audiencia Nacional resulta, en opinión de esta Sala, plenamente ajustada a derecho.

Para explicar el anterior aserto se han de tener en cuenta tres hechos no controvertidos y que surgen de forma natural del contenido de la sentencia recurrida y de las previas actuaciones administrativas: la forma de actuar diseñada por la empresa matriz, establecida en Atlanta (Estados Unidos), respondía a una decisión que forma parte de lo que se conoce como «economía de opción». En ningún momento velaba otra operación encubierta ni se dirigía por la senda del fraude de ley para eludir el pago del tributo. No lo entendieron así la Administración ni la Audiencia Nacional. Por consiguiente, tampoco hubo ocultación ni sustracción de datos, pues la Inspección conoció desde el principio la valoración que Refrescos y Envasados, S.A., dio a cada unidad de concentrado adquirida de sus «hermanas» francesa e irlandesa, datos que constaban en la propia autoliquidación para calcular la base imponible del impuesto.

Es verdad que como consecuencia de esos precios de transferencia no aplicó correctamente el *artículo 16.3 de la Ley 61/1978* y que, posiblemente (no nos constan las valoraciones realizadas a efectos de la renta de aduanas, por lo que no sabemos si coincidían o no con los precios de transferencia pactados), dejó de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al impuesto sobre sociedades de 1989, que es la conducta tipificada en el *artículo 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963*. Pero no lo es menos que, como reza el *artículo 77.4.d) de la misma Ley*, la declaración que presentó fue veraz (indicaba el precio de transferencia pactado) y completa (no ocultó ningún dato). Si a lo anterior se añade que la valoración efectuada por la Inspección de esos precios, de la que derivó la cuota exigida, no sólo resultaba discutible sino que, por lo razonado en el anterior fundamento, era disconforme a derecho, siendo defendible la tesis de Refrescos y Envasados, S.A., hasta el punto de haber sido acogida por esta Sala, debe concluirse que, aun cuando el resultado de su liquidación no pueda coincidir al cien por cien con el querido por las normas, responde a un acercamiento plausible a su exégesis según hemos sentado en el referido tercer fundamento.

Siendo así, concurren todos los requisitos querido por el legislador para que, en virtud del *artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963*, una conducta antijurídica y típica no se considere culpable y, por ende, sancionable.

El recurso del abogado del Estado debe, en suma, ser desestimado.

**QUINTO** .- En cuanto a las costas, y en virtud del *artículo 139.2 de la Ley* de esta jurisdicción, procede imponer a la Administración General del Estado las correspondientes a su recurso de casación, con el límite de mil quinientos euros para los honorarios del letrado de Refrescos y Envasados, S.A.

Por su parte, no procede hacer un especial pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en la tramitación del recurso de la citada compañía mercantil, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

## FALLAMOS

**1º)** No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 6 de febrero de 2003 por la Sección Segunda de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 468/00 .

**2º)** Ha lugar al recurso de casación interpuesto por Refrescos y Envasados, S.A., por lo que casamos y anulamos la referida sentencia.

**3º)** Estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta compañía contra la resolución aprobada el 9 de marzo de 2000 por el Tribunal Económico Administrativo Central, que ratificó los acuerdos adoptados el 14 de marzo de 1995 y el 22 de enero de 1996 por la Oficina Nacional de Inspección de Madrid, Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, relativos al ejercicio 1989 del impuesto sobre sociedades, anulamos dichos actos administrativos, reconociendo el derecho de la compañía actora a que en la liquidación de ese tributo se valoren las operaciones vinculadas con las filiales de The Coca-Cola Company en Francia e Irlanda de forma coincidente a como lo fueron a efectos de la renta de aduanas en las actas de conformidad firmadas entre octubre de 1989 y diciembre de 1990.

**4º)** Condenamos a la Administración General del Estado a pagar las costas causadas en la tramitación de su recurso de casación, con el límite indicado en el fundamento quinto.

**5º)** No procede hacer un especial pronunciamiento sobre las costas derivadas del recurso de casación de Refrescos y Envasados, S.A., sin que tampoco deba imponerse a una de las partes las devengadas en la primera instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Manuel Martin Timon Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Joaquin Huelin Martinez de Velasco** , estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.