



Roj: **STS 3567/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:3567**

Id Cendoj: **28079130022016100327**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/07/2016**

Nº de Recurso: **2553/2015**

Nº de Resolución: **1864/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL VICENTE GARZON HERRERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 19 de julio de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 25 de junio de 2015 dictada por la **Sección Segunda** de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo número 192/2012 . Ha sido parte recurrida la entidad Jacobs Douwe Egberts ES, S.L.U. (antes D.E. Coffe Tea Southern Europe, S.L.U. y antes **Sara Lee** Southern Europe, S.L.), representada por la procuradora D^a. Inés Tascón Herrero y dirigida por el letrado D. Manuel Santa María Fernández.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia con fecha 25 de junio de 2015 , en cuya parte dispositiva se acuerda: «Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por **Sara Lee** Southern Europe S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María Luisa Sánchez Quero, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos y, con ella, la liquidación y sanción de la que trae causa, sin reconocimiento de derecho a indemnizar, con imposición de costas a la demandada.».

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, la Administración General del Estado interpone recurso de casación al amparo de un único motivo: «La sentencia recurrida infringe los artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria 58/2003 (64 y 65 de la Ley 230/1963 , General Tributaria); el artículo 150 de la Ley General Tributaria 58/2003, sobre plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras; los artículos 31 , 31 bis , 31 ter , 31 quarter y 36 del Real Decreto 939/1986 que aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos, según redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero; así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo relacionada con los preceptos citados, como la recogida en las Sentencias de 12 de marzo de 2015 (RC 4074/2013), 13 de diciembre de 2011 (RC 2011/7363), 25 de marzo de 2011 (RC 57/2007), 17 de julio de 2012 (RC 2825/2010), 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006), 22 de diciembre de 2011 (RC 6688/2009), 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010), 13 de enero de 2011 (RC 164/2007) o 27 de febrero de 2009 (RC 6548/2004). Este motivo se invoca al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .».

Termina suplicando de la Sala se case y anule la sentencia recurrida.

TERCERO.- Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 17 de mayo en cuya fecha tuvo lugar, continuándose deliberando hasta el 12 de julio de 2016.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Antecedentes

Se impugna, mediante este recurso de casación, interpuesto por el Abogado del Estado, la sentencia de 25 de junio de 2015, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo número 192/2012 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por la entidad **Sara Lee** Southern Europe S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012, que desestima la reclamación relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades ejercicios 2002/ 2003, 2003/ 2004 y 2004/2005 y sanción por este mismo Impuesto.

La sentencia de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo y no conforme con ella el Abogado del Estado interpone el recurso de casación que decidimos.

SEGUNDO.- Motivos de casación

El recurso de casación se interpone al amparo del artículo 88.1 d) de la ley jurisdiccional por considerar que la sentencia impugnada infringe los artículos 66 y 67 de la LGT 58/2003 (64 y 65 de la Ley 230/1963 , General Tributaria); el artículo 150 de la LGT 58/2003, sobre plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras; los artículos 31 , 31 bis , 31 ter , 31 quarter y 36 del Real Decreto 939/1986 que aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos, según redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero; así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo relacionada con los preceptos citados, como la recogida en las sentencias de 12 de marzo de 2015 (RC 4074/2013) , 13 de diciembre de 2011 (RC 2011/7363) , 25 de marzo de 2011 (RC 57/2007) , 17 de julio de 2012 (RC 2825/2010) , 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006) , 22 de diciembre de 2011 (RC 6688/2009) , 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010) , 13 de enero de 2011 (RC 164/2007) o 27 de febrero de 2009 (RC 6548/2004) .

TERCERO.- Hechos probados

«PRIMERO: En fecha 4 de julio de 2007 se iniciaron actuaciones inspectoras cerca del Grupo fiscal 34/90, del que es entidad dominante **Sara Lee** Southern Europe, S.L.

En el curso de las actuaciones se llevó a cabo el expediente especial de Fraude de Ley, iniciado por acuerdo de la Delegada de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en fecha 15 de julio de 2009, respecto del obligado tributario **Sara Lee** Southern Europe, S.L. en su condición de dominante del Grupo 34/90. El expediente afecta al Impuesto sobre Sociedades de los períodos comprendidos entre el 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2005, como consecuencia de los gastos financieros derivados de intereses devengados en préstamos concertados con una empresa del mismo Grupo para la adquisición a su sociedad matriz de participaciones de otras empresas del mismo Grupo.

SEGUNDO: En relación con dicho expediente de declaración de fraude de ley, cabe señalar que por acuerdo de la Delegada Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de 9 de octubre de 2009, tras concluirse que "la adquisición por parte de la sociedad **Sara Lee** Southern Europe, S.L., a la matriz de Grupo a nivel internacional, **Sara Lee**/De N.V., de participaciones de sociedades que también pertenecen al Grupo con la financiación proporcionada por una sociedad del Grupo, **Sara Lee** Finance Luxembourg, S.A.R.L., tuvieron una motivación exclusivamente fiscal, concretada en la deducción de los intereses derivados de los préstamos suscritos, se realizaron con el propósito de eludir el impuesto y provocaron un resultado equivalente al derivado del hecho imponible, habiéndose utilizado diversas normas de cobertura y resultando defraudada la norma fiscal de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad **Sara Lee** Southern Europe, S.L., y para ello no se llevó a cabo un enfrentamiento frontal de la Ley sino que se arbitraron un conjunto de operaciones concatenadas que, aisladamente consideradas, constituyen negocios privados válidos y eficaces pero que producen en el ámbito fiscal el efecto que pretendían de eludir el pago del tributo".

La Inspección concluye así que la operación se hizo en fraude de ley y que, en consecuencia, debe negarse la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de **Sara Lee** Southern Europe, S.L., correspondiente a los ejercicios citados, de los gastos financieros derivados de los préstamos concertados con empresas del Grupo para la adquisición de participaciones de otras empresas del mismo Grupo, por importes de 54.825.964,19 ? (período de 1 de julio de 2002 a 30 de junio de 2003) , 53.846.118,56 ? (de 1 de julio de 2003 a 30 de junio de 2004) , y 53.797.337,89 ? (de 1 de julio de 2004 a 30 de junio de 2005).

En el expediente de declaración de fraude de ley se ponían de manifiesto los siguientes hechos:



SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L., dominante del Grupo 34/90, está participada en el 100% de su capital social por **SARA LEE/DE N.V.** (holandesa) que, a su vez, forma parte del Grupo económico y societario del que es cabecera **SARA LEE CORPORATION (USA)**.

La cabecera del Grupo, **SARA LEE CORPORATION (USA)**, decidió, con fecha efectiva de 14 de febrero de 2000, realizar una reorganización de algunas de sus sociedades filiales.

El proceso de reorganización se materializó en las siguientes fases:

1ª) Ampliación de capital. La entidad **SARA LEE INVESTMENTS INTERNACIONAL SL**, entidad residente en España, decidió por acuerdo de 3 de febrero de 2000, una ampliación de capital, que fue suscrita por su sociedad matriz, es decir, por la sociedad holandesa **SARA LEE/DE N.V.** La escritura de ampliación de capital se inscribió en el Registro Mercantil en fecha 14 de febrero de 2000.

La ampliación de capital en **SARA LEE INVESTMENTS INTERNACIONAL SL.**, fue de 267.929.663,90 de euros, y la suscribió su sociedad matriz **SARA LEE/DE N.V.**, mediante aportación no dineraria de acciones o participaciones de **SARA LEE HOUSEHOLD AND BODY CARE PORTUGAL, PRODUCTOS DE CONSUMO LDA.**, valoradas en 19.453.118 de euros, **SARA LEE HOUSEHOLD AND BODY CARE ITALY S.P.A.**, valoradas en 124.982.570 de euros, y **SARA LEE INVESTMENTS GRECE B.V.**, valoradas en 123.493.975,90 de euros.

Además, también se produjo una ampliación de capital con prima de emisión en **SARA LEE SOUTHERN EUROPE SL**, que se cubrió mediante aportación no dineraria por parte de **SARA LEE/DE NV** de las siguientes acciones:

- 100% de las acciones de DEF Finance SA. Valor 119,1 millones de euros.
- 100% de las acciones de Brosard France SA. Valor: 30,5 millones de euros
- 46,24% de Kiwi Holding SA. Valor: 181,7 millones de euros.

La escritura de ampliación de capital se inscribió en el Registro Mercantil también con fecha 14 de febrero de 2000. Al ser ampliación de capital, fondos propios, es una operación sin coste económico por cargos de terceros para **SARA LEE SOUTHERN EUROPE SL**.

2ª) Adquisición de acciones. Adquisición, el 14 de febrero de 2000 por **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.**, a su matriz **SARA LEE/DE N.V.** del:

- 100% de las acciones de **Sara Lee Investments International SL**, por un importe de 267,8 millones de euros.
- 53,76% restante de la sociedad **Kiwi Holding SA**, por importe de 211 millones de euros;
- 100% de la sociedad **DEF Holding SNC** por importe de 157 millones de euros.

El coste total de estas tres adquisiciones ascendió a 635,8 millones de euros.

3ª) Suscripción de préstamos. Para financiar estas adquisiciones, **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.** suscribió dos contratos de préstamos con la sociedad del Grupo **SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG, S.Á.R.L.**, por un importe conjunto de 636 millones de euros. Dichos préstamos, con vencimiento en el ejercicio 2060, devengan un interés anual de 8,35% hasta el año 2010, siendo revisable la tasa de interés cada 10 años.

Por acuerdo de 8 de junio de 2001, la sociedad **SARA LEE SOUTHERN EUROPE SL**, absorbe a **SARA LEE INVESTMENTS INTERNACIONAL SL**, quedando extinguida ésta sin ser liquidada, transmitiéndose en bloque su patrimonio social a la sociedad absorbente, que adquiere por sucesión universal todos los elementos integrantes de los activos y pasivos de la absorbida.

En el balance de situación a 4 de mayo de 2001 de **SARA LEE INVESTMENTS INTERNACIONAL SL**, los elementos integrantes de su activo, transmitidos a **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.**, son, fundamentalmente, las inmovilizaciones financieras por importe de 44.095.084.000 Ptas., equivalente a 265.016.792,30 de euros, y en el pasivo, la depreciación de cartera por importe de 595.589.000 Ptas., equivalente a 3.579.561,98 de euros., esto es, lo que le había sido aportado en ampliación de capital por la matriz **SARA LEE/ DE N.V.**

De acuerdo con estos hechos, la reorganización es meramente un movimiento interno de participaciones societarias, cuatro sociedades que al igual que **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.**, pertenecían directamente a la matriz **SARA LEE/DE N.V.**, y que por decisión de ésta, pasan a pertenecer a **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.**, que a su vez, sigue perteneciendo íntegramente a la matriz **SARA LEE/DE N.V.**

Este mero movimiento interno al realizarse, en parte, no por aportaciones no dinerarias en ampliación de capital, sino por compra de los títulos, con financiación en este caso de otra empresa del mismo Grupo, genera en **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.** una importante carga financiera que minorará la base imponible del Impuesto.



Como se ha expuesto, las adquisiciones internas realizadas a su matriz **SARA LEE/DE N.V.**, por **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.**, el 14 de febrero de 2000, fueron del 100% de las acciones de **SARA LEE INVESTMENTS INTERNATIONAL SL**, por un importe de 267,8 millones de euros, del 53,76% restante de la sociedad **Kiwi Holding SA**, por importe de 211 millones de euros y del 100% de la sociedad **DEF Holding SNC** por importe de 157 millones de euros. El coste total de estas tres adquisiciones ascendió a 635,8 millones de euros.

Para financiar estas adquisiciones **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.** suscribió como prestataria dos contratos de préstamo con la sociedad del Grupo **SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG S.Á.R.L.**, sociedad luxemburguesa.

Uno de los contratos de fecha de 14 de febrero de 2000, es por un importe del préstamo de 268.000.000 de euros, en el que consta: "que la Prestataria desea adquirir **Sara Lee Investments International S. L.** Los fondos tomados a préstamo serán utilizados para financiar el precio de compra".

Otro contrato, también de fecha 14 de febrero de 2000, es por un importe del préstamo de 368.000.000 de euros, en el que consta: "que la Prestataria desea adquirir las sociedades francesas **DE France Holding SA** y **Kiwi Holding SA** y sus filiales. Los fondos tomados a préstamo serán utilizados para financiar el precio de compra".

Ambos contratos establecen una vigencia del préstamo de 60 años, amortización del total importe el 14 de febrero de 2060, sin obligación por la prestataria de amortizaciones anteriores y un tipo de interés para los diez primeros años del 8,35%, sujeto a revisión posterior.

Los intereses devengados y cargados en la cuenta de resultados de la entidad, y en su base imponible del Impuesto, por estos dos préstamos, han sido:

Período impositivo 1.VII.2002 a 30.VI.2003: 54.825.964,19 de euros

Período impositivo 1.VII.2003 a 30.VI.2004: 53.846.118,56 de euros

Período impositivo 1.VII.2004 a 30.VI.2005: 53.797.337,89 de euros

La limitación temporal determinada por los tres períodos abiertos a comprobación no obsta, sin embargo, la percepción de cuál es la exacta dimensión de la contingencia objeto de análisis. Préstamos por un importe conjunto de 636.000.000 de euros, a un tipo de interés inicial, sin perjuicio de eventual corrección posterior, del 8,35% a 60 años de vigencia del préstamo determinan una carga por intereses total de 3.186.360.000 de euros.

Esta es la carga asumida por **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.** ante otra sociedad del mismo Grupo, **SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG S.A R.L.**, por un movimiento puramente interno, desde su matriz a ella, sobre titularidad de acciones de sociedades del propio Grupo.

En el curso de las actuaciones inspectoras, se preguntó a la entidad cuál era la razón para que asumiera una carga tan importante como la expuesta, 3.186.360.000 de euros, por una operación meramente interna, esto es, sólo para que las acciones de unas sociedades del Grupo al que ella pertenece, que poseía su matriz, pasaran a ser de su titularidad. En el expediente consta que la entidad no expuso nada que sustentara la racionalidad de la asunción de esa importante carga financiera, porque la invocación de reorganización operativa del Grupo no se ha acreditado que exija el cambio de titularidad dentro del Grupo de las sociedades a las que afectaría la reorganización, ni aunque fuera conveniente ese cambio de titularidad, tenía que hacerse por vía de compraventa financiada, con asunción de la relevante carga financiera, sino perfectamente podría haberse hecho, como en parte se realizó, por aportaciones no dinerarias en ampliaciones de capital.

Como conclusión, se señala que en la determinación de la base imponible de la entidad y del Grupo 34/90, del que es sociedad dominante, en los períodos abiertos a comprobación están computados como gasto contable y fiscal por el concepto "intereses pagados", los intereses pagados a la sociedad del mismo Grupo económico, **SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG S.A.R.L.**, por los préstamos para adquisición a su matriz de los títulos de otras sociedades del mismo Grupo económico, en concreto **DE France Holding S.A**, **Kiwi Holding S.A** y **Sara Lee Investments International, S.L.**

Sin embargo, para la determinación de la base imponible de la entidad y del Grupo 34/90 del que es sociedad dominante, no se está computado ingreso alguno proveniente o con origen en las sociedades adquiridas mediante los préstamos por los que se han satisfecho y cargado los intereses antes expuestos. Esta ausencia completa en la determinación de la base imponible comprende el llamado "Beneficio real" expuesto en la nota de la entidad ya señalada que no está integrado ni como beneficio contable ni fiscal ni en la entidad ni en el Grupo 34/90. Única excepción contable, pero no fiscal, es el cómputo como ingreso contable de dos dividendos percibidos, por importe total de 9.600.000 E, pero que tampoco se integra en la base imponible del impuesto



al acogerse a exención regulada en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De otra parte, consta en el expediente instruido por las actuaciones de comprobación e investigación en curso que la sociedad transmitente de las acciones y participaciones, **SARA LEE/DE N.V.** (holandesa), no ha tenido tributación por razón de la enajenación de esos títulos e, igualmente que **SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG S.A.R.L.** (luxemburguesa) perceptora de los intereses de los préstamos tampoco ha tributado por estos intereses.

También está acreditada la no tributación en el nivel siguiente al de la prestamista. Consta en el expediente que en la misma fecha en la que **SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG, S.Á.R.L.** concedió los préstamos a **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.**, por cantidad coincidente, 636.000.000 de euros, recibió un préstamo de otra sociedad del grupo, 1. ZAS EZN, B.V., compensándose así el ingreso obtenido de los intereses por los préstamos realizados a la entidad española **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.** con los intereses de los préstamos a su cargo a favor de la prestamista 1. TAS EZN, B.V.

El 18 de diciembre de 2008 se solicitó información a las autoridades fiscales de los Países Bajos, para averiguar si la entidad 1. Tas Ezn B.V. tributó de forma efectiva o gozó, por el contrario de algún tipo de reducción, beneficio o exención, por los intereses devengados a su favor por razón de préstamo de 636.000.000 ? realizado en fecha 14.11.2000, y si era a su vez prestataria de análogos recursos y deudora de intereses de modo que, aún en régimen de tributación normal, los intereses a su favor quedaban compensados con intereses a su cargo.

Se ha obtenido respuesta de las citadas autoridades fiscales en la que se expresa:

"Su pregunta era si las rentas financieras sobre el préstamo de 636.000.000 Euros habían pagado impuestos en los Países Bajos. La respuesta es que en ese momento, debido a una resolución del Tribunal Supremo, este tipo de préstamos se denominaron "préstamos híbridos". Esto significa que la renta sobre el préstamo se califica como renta procedente de una participación así que no se somete a tributación debido a que en Holanda la participación está exenta"

En consecuencia, consta en el expediente que **SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG, SÁRL**, prestamista de **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.** no tributó por los intereses de ésta obtenidos, y a su vez, su prestamista, 1. TAS EZN, B.V. tampoco tributó. En síntesis, esta operación de reestructuración por la forma en que se ha realizado, el único efecto fiscal que tiene es el cómputo en base imponible del Grupo 34/90 de los intereses pagados por los préstamos recibidos de una sociedad del Grupo para la compra a su matriz de participaciones en otras sociedades del Grupo.

Finalmente destacar que la realización en dos fases, de una parte, ampliación de capital con aportación no dineraria de parte de los títulos y de otra, compra de los títulos con financiación y carga de intereses, hace que el endeudamiento neto remunerado de la entidad con otras vinculadas no residentes no supere el coeficiente 3 aplicado a la cifra de capital fiscal, por lo que no es aplicable el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sobre subcapitalización.

En el curso de las actuaciones se apreció la existencia de un proceso evidente de erosión de la base imponible del sujeto pasivo en perjuicio económico de la Hacienda Pública y en beneficio del Grupo Mundial, mediante el endeudamiento a largo plazo, no necesario, de la entidad **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.**, del que traen causa elevados gastos financieros en cada ejercicio.

En consecuencia, teniendo en cuenta que, según la Inspección, debiendo ser explicadas las razones económicas y de otro orden que justificaran esta operación tan inusual, la entidad no ha dado ninguna motivación razonable de la operación, que pudo hacerse sin coste y por el contrario, se hizo con un fuerte endeudamiento, la Inspección acuerda declarar la existencia de fraude de ley en relación con la entidad **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.**, por el concepto Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2002/03, 2003/04 y 2004/05. Se considera que la norma defraudada es el artículo 4 de la Ley 43/1995 y la normas de cobertura, desde el punto de vista fiscal, el artículo 10.3 de la Ley 43/1995.

El acuerdo fue dictado en fecha 9 de octubre de 2009 y notificado en fecha 13 del mismo mes y año.

TERCERO: Por la Inspección de Tributos del Estado integrada en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (D.C.G.C.), mediante comunicación de 3 de julio de 2007 dirigida a la entidad y notificada a ésta el siguiente 4 de julio, se iniciaron cerca del Grupo Consolidado 34/90 (en adelante "el obligado tributario" o "el Grupo"), cuya entidad dominante es la sociedad **SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L.** actuaciones inspectoras de comprobación e investigación relativas, entre otros conceptos, al Impuesto sobre Sociedades (Régimen de



Consolidación Fiscal) de los ejercicios 2002/03, 2003/04 y 2004/05, cada uno de ellos del 1 de julio del año respectivo al 30 de junio del año siguiente.

En el primero de los ejercicios a que se refiere el expediente, ejercicio 2002/03, el Grupo 34/90 estuvo formado, además de por su sociedad dominante, por las entidades dependientes siguientes:

- **SARA LEE** D.E. ESPAÑA, S.L. (provista de N.I.F. A-28648608, luego denominada **SARA LEE** HOUSEHOLD AND BODY CARE ESPAÑA, S.L., y en adelante "BODY CARE") incorporada al Grupo el 1 de enero de 1994.
- MARCILLA COFFEE SYSTEMS, S.L. (provista de N.I.F. B-58439456) incorporada al Grupo el 1 de enero de 1990.
- CAFES A LA CREMA J. MARCILLA Y CAFÉ SOLEY, S.L. (provista de N.I.F. B-58212796) incorporada al Grupo el 1 de julio de 1990.
- **SARA LEE** BRANDES APPAREL, S.L. (provista de N.I.F. B-59582940) incorporada al Grupo el 1 de julio de 1998.

En el ejercicio 2003/04 además de las dependientes del ejercicio anterior se integró en el Grupo:

- **SARA LEE** FINANCE SPAIN, S.L. (provista de N.I.F. B-83422865) que se incorporó al Grupo el 1 de julio de 2003.

Finalmente, en el ejercicio 2004, dejó de pertenecer al Grupo la entidad MARCILLA COFFEE SYSTEMS, S.L. (provista de N.I.F. B-58439456), con lo que en ese ejercicio el Grupo 34/90 estuvo formado, además de por su sociedad dominante, por las entidades dependientes siguientes:

- **SARA LEE** D.E. ESPAÑA, S.L. (A-28648608).
- CAFES A LA CREMA J. MARCILLA Y CAFÉ SOLEY, S.L. (B-58212796).
- **SARA LEE** BRANDES APPAREL, S.L. (B-59582940).
- **SARA LEE** FINANCE SPAIN, S.L. (B-83422865).

Respecto del carácter de las actuaciones que se iban a seguir en la referida comunicación de inicio se indicó que: < ... No se abre a comprobación la totalidad de las obligaciones por este impuesto, del Grupo 34/90. La comprobación por Impuesto sobre Sociedades del Grupo 34/90 se limita a las obligaciones tributarias, por los períodos 2002/2003; 2003/2004 y 2004/2005 de la sociedad dominante del Grupo 34/90, **SARA LEE** SOUTHERN EUROPE, S.L. y de la sociedad dominada CAFES A LA CREMA J. MARCILLA Y CAFÉ SOLEY, S.L., N.I.F. B58212796 >

Luego, y tal y como consta en el apartado 2 de la diligencia nº. 21 de 9 de septiembre de 2008, el ámbito de las actuaciones se amplió para que la

comprobación alcanzara también a BODY CARE.

En fecha 11 de noviembre de 2009 se firmó un acta atinente al concepto tributario y períodos que nos ocupan, la de disconformidad modelo A02 nº. 71653733. A la misma se adjuntó el preceptivo informe ampliatorio a que se refiere el artículo 48.2.a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos .

En fecha 7 de diciembre de 2009 y 11 de marzo de 2010 la entidad aportó sendos escritos de alegaciones, manifestando lo que convino a su Derecho.

Y en fecha 8 de abril de 2010 fue dictado por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, acuerdo de liquidación, confirmatorio en parte de las propuestas del acta, practicando liquidación de la que resultaba una deuda a ingresar de 64.686.461,48 ? : cuota de 50.592.681,71 ? e intereses de demora de 14.093.779,77 ?. El acuerdo fue notificado en fecha 9 de abril de 2010.

CUARTO.-Del acta, informe y acuerdo deriva, en síntesis, lo siguiente:

Por lo que a la duración de las actuaciones se refiere, en el apartado 2.1.2 del acta, el actuario hizo constar que se han producido dilaciones imputables a la Entidad, que hacen que del total de días naturales transcurridos desde el inicio de las actuaciones inspectoras hasta la fecha en que se extiende el Acta sean computables como días transcurridos sin dilación del obligado tributario, 37 días. Con posterioridad al acta y dentro del plazo para formular alegaciones frente a las propuestas contenidas en la misma, la entidad solicitó una ampliación de dicho plazo en siete días hábiles, ampliación que le fue concedida mediante acto de instrucción de 27 de noviembre de 2009, en el que le indicó que el plazo para presentarlas finalizaría el 7 de diciembre de 2009.

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, **SARA LEE**, en su calidad de representante del Grupo 34/90, presentó los días 26 de enero de 2004 (ésta modificada en parte luego por escrito que presentó el 10 de marzo de 2004), 24 de enero de 2005 y 24 de enero de 2006, respectivamente, declaraciones- liquidaciones atinentes a la tributación del Grupo por el Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Consolidación Fiscal



(modelo 220) de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, cada uno de ellos del 1 de julio del año respectivo al 30 de junio del año siguiente.

Las regularizaciones practicadas fueron las siguientes:

A) En sede de la entidad dominante (**SARA LEE**, N.I.F. B-08027021).

a) No deducibilidad fiscal de determinados gastos financieros por préstamos internos para la adquisición interna de participaciones de otras sociedades del grupo.

Ese primer ajuste no supone estrictamente realizar regularización alguna, pues se limita a liquidar las consecuencias de la resolución de 9 de octubre de 2009 de la Delegada Central de Grandes Contribuyentes, que declaró la existencia de FRAUDE DE LEY en relación con el obligado tributario **SARA LEE SOUTHERN EUROPE**, S.L. (B08027021) por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios comprendidos entre el 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2005.

b) Imprudencia de de determinados ajustes extracontables negativos que **SARA LEE** habría practicado por reversión de unos ajustes positivos realizados en períodos anteriores no abiertos a comprobación por prescripción:

b.1) Período 2003/2004: Provisión New Products: 11.606,96 ?.

b.2) Ajuste negativo de 43.171,30 ? Provisión Incentivos Decathlon practicado en el ejercicio 2002/2003 con causa en un ajuste positivo realizado en un ejercicio anterior; ajuste positivo, éste, que, según el actuario, la entidad no le ha acreditado de manera satisfactoria, por cuanto que lo que aportado son cuadros con datos coincidentes con lo que consta en la Memoria, en la que no hay constancia de la existencia del ajuste específico por este concepto.

b.3) Ajuste negativo de 1.554.427,65? ? "Recuperación Provisión H&BC Italy " practicado en el ejercicio 2004/2005 con causa en un ajuste positivo realizado en un ejercicio anterior. Se rechaza pues la entidad no ha probado ni tan siquiera de manera indiciaria los hechos constitutivos de su derecho a minorar su base imponible en esa cantidad.

b.4) Ajuste negativo de 1.705.642,30 ? "Provisión Responsabilidades MCS" practicado en el ejercicio 2003/2004 con causa en un ajuste positivo realizado en un ejercicio anterior; ajuste positivo, éste, que, según el actuario, la entidad no le ha acreditado de manera satisfactoria.

b.5) Ajuste negativo de 4.344.000,00 ? "Provisión cartera DEH FRANCE" practicado en el ejercicio 2003/2004 con causa en un ajuste positivo realizado en un ejercicio anterior; ajuste negativo, que, según el actuario, no tiene sustento legal.

B) En sede de la entidad dependiente **SARA LEE HOUSEHOLD AND BODY CARE ESPAÑA**, S.L. (provista de N.I.F. B-28648608, antes denominada **SARA LEE DE/ESPAÑA** y en adelante "BODY CARE").

A) Imprudencia de las dotaciones deducidas por dicha dependiente por la depreciación de los títulos de su participada FUJIAN **SARA LEE CONSUMER PRODUCTS LTD**: la totalidad de las realizadas en los ejercicios 2002/2003 y 2003/2004 y parte de la del ejercicio 2004/2005.

El actuario resume lo siguiente:

BODY CARE adquirió su participación en la sociedad FUJIAN **SARA LEE**

CONSUMER PRODUCTS LTD (en adelante FUJIAN) a través de las operaciones siguientes:

Tal y como consta en el expediente, antes del 29 de junio de 1998 el capital de FUJIAN (7.648.000,00 \$ en total) pertenecía en: un 72,54% (5.547.859,20 \$) a **SARA LEE HONG KONG LIMITED** y el 27,46% restante (2.100.140,80 \$) a **SARA LEE INTERNATIONAL CORPORATION**. Y ese 29 de junio de 1998 BODY CARE (entonces denominada **SARA LEE DE/ESPAÑA**) adquirió a **SARA LEE HONG KONG LIMITED** su participación (el 72,54%) por un importe de 1.025.000 \$ (907.044,72 ?).

El 20 de noviembre de 2002 FUJIAN acordó ampliar su capital en 25.831.000 \$; ampliación que fue íntegramente suscrita por BODY CARE (entonces denominada **SARA LEE DE/ESPAÑA**), con lo que su participación pasó del 72,54% al 93,70% (31.378.859,20 \$), mientras que la de **SARA LEE INTERNATIONAL CORPORATION** descendió del 27,46% al 6,30% (2.100.140,80 \$).

Luego, el 4 de septiembre de 2003 FUJIAN acordó ampliar de nuevo su capital en 3.000.000 \$; ampliación que fue igualmente suscrita íntegramente por BODY CARE (entonces denominada **SARA LEE DE/ESPAÑA**), con lo que su participación pasó del 93,70% al 94,20% (34.378.859,20 \$), mientras que la de **SARA LEE INTERNATIONAL CORPORATION** descendió del 6,30% al 5,80% (2.100.140,80 \$).



Y, finalmente, el 3 de diciembre de 2004 FUJIAN acordó ampliar otra vez su capital en 6.000.000 \$; ampliación que fue también suscrita totalmente por BODY CARE (entonces denominada **SARA LEE DE/ESPAÑA**), con lo que su participación pasó del 94,20% al 95,10% (40.378.859,20 \$), mientras que la de **SARA LEE INTERNATIONAL CORPORATION** bajó del 5,80% al 4,90% (2.100.140,80 \$).

Con causa en la tenencia de esos títulos de FUJIAN, BODY CARE realizó los siguientes cargos en la cuenta 69600000 "PROV. DEPR. CARTERA FUJIAN:1.118.142,27 ? en el ejercicio 2002/2003, 2.536.371,57 ? en el ejercicio 2003/2004 y 4.511.922,76 ? en el ejercicio 2004/2005.

Respecto de ese último cargo, el actuario recoge en el acta que la entidad manifiesta con relación a la dotación contable realizada en el ejercicio 2005, por importe de 4.511.922,76 ?, que se ajustó positivamente en 2.842.145,21 ?, por lo que el gasto fiscal ascendió a 1.669.777,55 ?. En el expediente figura escrito de la Entidad, en donde manifiesta, que en la casilla 543 de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, del ejercicio 2005, consigna el importe de 3.197.896,26 ?, y detalla que dentro de esta partida, se encuentra el importe de 2.842.145,22 ?, correspondiente.

Lo que supone que BODY CARE (entonces denominada **SARA LEE DE/ESPAÑA**) minoró sus bases imposables, y con ellas las del Grupo, con causa en dotaciones a la provisión por la depreciación de los títulos de FUJIAN, en los importes siguientes: 1.118.142,27 ? en el ejercicio 2002/2003, 2.536.371,57 ? en el ejercicio 2003/2004 y 1.669.777,55 ? en el ejercicio 2004/2005.

Tales minoraciones no son aceptadas por el actuario en su propuesta por las razones siguientes:

"Un primer fundamento de la propuesta de regularización está en que no se ha acreditado por la Entidad que los Balances de situación de la participada FUJIAN ..., utilizados por la Entidad para cuantificar la depreciación de las acciones y dotar la provisión, estén ajustados y sean conformes a los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad vigente en España.. " De hecho en las Memorias de la Entidad consta nota de los auditores, expresando diversas salvedades.

Adicionalmente la inspección añade otro fundamento para la exclusión de la deducibilidad fiscal de la dotación, y es que, aunque aquellos estados contables fueran válidos,-que entiende no lo son, o no ha quedado acreditado que lo sean,-el cálculo realizado por la Entidad no es correcto. La forma como la Entidad ha calculado la dotación efectuada no se ajusta a legalidad (art. 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto , Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre en su quinta parte (sobre normas de valoración), norma de valoración octava (valores negociables), apartado 2 (correcciones valorativas); y Consulta nº 4 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), dado que la Entidad no ha computado las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición,-diferencia entre el precio pagado por las acciones y su valor teórico-, ni ha acreditado que lo que justificaría ese diferencial de precio pagado haya desaparecido o disminuido en el momento de la dotación a la provisión.

b) De los ajustes negativos realizados por dicha dependiente en cada uno de los tres ejercicios comprobados por el concepto "Marcas Legrain".

En cada uno de los tres ejercicios comprobados BODY CARE se practicó un ajuste negativo al resultado contable, con el que minoró su base imponible y con ella la del Grupo, de un importe de 291.671,17 ? por el concepto "Marcas Legrain".

El actuario recoge en el acta que la entidad en la diligencia de 20 de enero de 2009 le ofreció la siguiente explicación al respecto: <Corresponde a la valoración de las marcas anteriormente propiedad de Legrain, S.A y que en 30 de noviembre de 1987 en el proceso de fusión con Legrain, S.A pasaron a ser propiedad de Cruz Verde-Legrain, S.A (posteriormente denominada **Sara Lee D.E./España, S.A** y actualmente **Sara Lee Household and Body Care España, S.L**). El importe negativo señalado para la depreciación fiscal cada uno de los años analizados tiene su razón de ser en la D.A. 9ª de la Ley 43/1995 >.

Dicha explicación de la entidad fue cuantificada por ésta en un folio que entregó al actuario con tres columnas iniciales, en las que expresó como: "Fecha de Compra", 30/11/1987; "Valor de compra", 2.916.700,00 y "Depreciación acumulada 30/06/2002" 2.916.700,00.

El actuario concluye que lo ocurrido fue lo siguiente:

- El 30 de noviembre de 1987 la sociedad PRODUCTOS CRUZ VERDE, S.A. (N.I.F.A-08060709) compró a la sociedad holandesa AKZO CONSUMENTEN PRODUKTEN, B.V 250.000 acciones (el 100% del capital) de LEGRAIN, S.A. (N.I.F. A-08062622) por un precio de 35.579.916 ? (entonces 5.920.000.000 ptas.)



- El 31 de diciembre de 1987 LEGRAIN, S.A. realizó una revalorización contable de sus activos por los siguientes importes: Inmovilizado material 1.907.966,99 ? (317.458.997 ptas.), Inmovilizado inmaterial 2.916.711,74 ? (485.300.000 ptas.)

- El 1 de enero de 1988 PRODUCTOS CRUZ VERDE, S.A. absorbió a LEGRAIN, S.A. (A-08062622) y tomó la denominación de CRUZ VERDE LEGRAIN, S.A., manteniendo su N.I.F. A-08060709.

- El 4 de julio de 1994 **SARA LEE**/DE ESPAÑA, S.A. (actualmente denominada **SARA LEE** HOUSEHOLD AND BODY CARE ESPAÑA, S.L., provista de N.I.F. B- 28648608) absorbió, entre otras, a CRUZ VERDE-LEGRAIN, S.A. (N.I.F. A- 08060709).

- Si ese itinerario se pone en conexión con las Marcas Legrain, se constata que **SARA LEE** HOUSEHOLD AND BODY CARE ESPAÑA, S.L. absorbió a CRUZ VERDE LEGRAIN S.A., que había absorbido a LEGRAIN, S.A., sociedad ésta que tenía unas marcas propias, que no consta hubiera adquirido a terceros, y que sí consta que revalorizó contable y fiscalmente. Marcas que, en razón de las operaciones expuestas, llegaron al patrimonio de **SARA LEE** HOUSEHOLD AND BODY CARE ESPAÑA, S.L.

A partir de la documentación aportada por la interesada en justificación de los ajustes, en la diligencia de 30 de junio de 2009 se interesó de la Entidad: "... La documentación aportada por la Entidad expresa que ese valor amortizado "Corresponde a la valoración de las marcas anteriormente propiedad de Legrain, S.A . y que en 30 de noviembre de 1987 en el proceso de fusión con Legrain, S.A pasaron a ser propiedad de Cruz Verde-Legrain, S.A (posteriormente denominada **Sara Lee** D.E./España, S.A y actualmente **Sara Lee** Household and Body Care España, S.L.)."

Por ello, se interesa de la Entidad acredite cumplimiento de los requisitos establecidos en letras a) y b) del Art. 11.4 y 5 de la Ley 43/1995 para la procedencia de este efecto fiscal."

La Entidad, en diligencia de 8 de septiembre de 2009 aportó nota en la que expresa: "En el apartado 2 de la diligencia 54 se solicita que se acredite el cumplimiento de los requisitos para la deducibilidad del inmovilizado inmaterial compuesto por la Marca Legrain. La justificación reside en el contrato de compraventa (realizado entre parte independientes) a un tercero independiente de las acciones de la compañía titular de la marca Legrain. En consecuencia se cumplen los requisitos para su deducibilidad.

Igualmente, el resto de la documentación aportada es la justificación del ajuste negativo que debe realizar la inspección al regularizar la situación tributaria del contribuyente como consecuencia de la citada Sentencia del TS ya firme".

La inspección, atendida la Disposición Transitoria 9ª de la Ley 43/1995 y su remisión a los números 4 y 5 del Art. 11 de esa Ley, considera que, no existe conexión o encaje de los hechos con la norma, por lo que no acepta los ajustes extracontables negativos, al final minoradores de las bases imponibles del Grupo.

C) De la negativa del actuario a practicar un ajuste pretendido por la entidad con causa en unos determinados efectos fiscales -producidos a juicio de la entidad- de la absorción de LEGRAIN, S.A. por PRODUCTOS CRUZ VERDE, S.A. que se llevó a cabo el 1 de enero de 1988.

D) De parte (1.100.777,84 ?) del ajuste extracontable de 1.612.777,84 ? practicado por BODY CARE en la casilla 519 de su declaración del ejercicio 2002/2003, ajuste con el que minoró su base imponible y con ella la del Grupo, por el concepto de planes de pensiones.

Dice el actuario que del importe total (1.612.777,84 ?) de aquel ajuste extracontable practicado por BODY CARE en la casilla 519 de su declaración del ejercicio 2003/2004, la entidad no ha acreditado la procedencia de una parte de ese ajuste, cuyo importe -el no acreditado- asciende a 1.100.777,84 ?.

QUINTO: En fecha 22 de abril de 2010, se había notificado al obligado tributario el acuerdo de inicio de procedimiento sancionador, haciéndose constar que los hechos podrían ser constitutivos de infracción tributaria grave.

En fecha 18 de junio de 2010 fue dictada la propuesta, determinándose una sanción de 201.352,12 ?. La propuesta fue notificada en fecha 21 de junio de 2010. Frente a dicha propuesta la interesada presentó en fecha 16 de julio de 2010 escrito de alegaciones, las cuales fueron analizadas por el instructor del expediente, que elevó el expediente al Inspector Jefe en fecha 20 de julio, sin modificar la propuesta.

En el acuerdo sancionador, de 21 de octubre de 2010, se determinaba, en general, de todas las infracciones concernidas, que no se aprecia la concurrencia de circunstancias de las que exigen la aplicación de algunos de los criterios de graduación del art. 82 de la Ley 230/1963 (por lo que al ejercicio 2002/2003 se refiere), o que determinan la existencia de "ocultación", "medios fraudulentos", etc. en los términos de la Ley 58/2003 para los tres ejercicios, 2002/2003, 2003/2004 y 2004/2005.



Se consideraban sancionables las regularizaciones relativas al incremento de las bases imponibles con causa en el ajuste relativo a la Provisión por depreciación cartera (FUJIAN) y al incremento de la base imponible en 1.100.777,84 ? con causa en el ajuste relativo a la casilla 519 (Planes de Pensiones). Respecto de esta última, la interesada mostró su conformidad en las alegaciones presentadas ante el acuerdo de inicio del expediente sancionador.

En concreto, para cada ejercicio, se determinaba lo siguiente:

A) Sanciones a imponer por las infracciones cometidas con la declaración-autoliquidación del ejercicio 2002/2003.

A) Ley 230/1963 (redacción por Ley 25/1995) y R.D.1930/1998: Se consideraba que se daban las infracciones consistentes en:

- "dejar de ingresar(...)" (art. 79.a) y "disfrutar u obtener indebidamente (...) devoluciones" (art. 79.c), a sancionar según lo dispuesto en el primer párrafo del art. 87.1. Dada la existencia de conductas sancionables y no sancionables, el coeficiente de proporcionalidad que resultaba era del 3,87%. Siendo, por tanto, la base de sanción del art. 79.a) el 3,87% de 10.813.851,46 ?, es decir 418.496,05 ?, y la sanción a imponer al 50 por 100 de dicha cantidad, con lo que ascendería a 209.248,03 ?.

Por lo que se refiere a la devolución indebidamente obtenida del art. 79.c), la base de la sanción será el 3,87% de 229.524,97 ?, esto es, 8.882,62 ?, siendo la sanción del 50 por 100 de dicha cantidad, con lo que ascendería a 4.441,31 ?.

-infracción del art. 79.d consistente en " *Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros* ". De acuerdo con los dos primeros párrafos del art. 88.1 y operando con el criterio de proporcionalidad indicado, corresponde aplicarles: una sanción del 10% de la base imponible negativa indebidamente acreditada a compensar en la base de períodos futuros, a aplicar sobre el 3,87% de 25.137.012,87 ?; y del 15% de las deducciones indebidamente acreditadas a compensar en la cuota de ejercicios futuros, a aplicar sobre el 3,87% de 241.573,44 ?. Por lo cual las sanciones a imponer ascenderían a 97.280,24 ? y 1.402,33 ?, respectivamente.

Finalmente, se procedía a la aplicación de la reducción del 30% del art. 82.3 de la Ley 230/1963 teniendo en cuenta la conformidad prestada a la regularización del ajuste negativo, Casilla 519, resultando que el importe total de las sanciones a imponer en este ejercicio ascendía a 265.516,12?

- B) Régimen de la Ley 58/2003 y el R.D. 2063/2004, de 15 de octubre: Se consideraba que se daban las infracciones consistentes en:

-infracción tributaria grave del art. 191.5 de la Ley 58/2003 por dejar de ingresar 10.813.851,46 ? y además obtener indebidamente una devolución de 229.524,97 ?. Dada la existencia de conductas sancionables y no sancionables, el coeficiente de proporcionalidad que resultaba, de acuerdo con el art. 8 del RD 2063/2004 , era del 3,87%. Siendo, por tanto, la base de sanción el 3,87% de 11.043.376,43 ?, es decir , 427.378,67 ?, y la sanción a imponer el 50 por 100 de dicha cantidad, por tanto, 213.689,33 ?

-Las otras infracciones están tipificadas en el segundo párrafo del art. 195.1 y para su cálculo ha de estarse al art. 13.2 del R.D. 2063/2004 , aplicando lo cual se obtiene:

a) Incremento de renta neta sancionable que ha sido objeto de compensación:

$25.137.012,82 \times 3,87\% = 972.802,40 ?$

y b) Deducciones aplicadas X cociente, calculándose el cociente como sigue:

Numerador: (2.218.920,11- 972.802,40)

Denominador: (11.284.949,87 - 0)

Cociente: 0,11.

$241.573,44 \times 0,11 = 26.573,08 ?$

Por tanto, la base de la sanción asciende a 999.375,47 (972.802,40 + 26.573,08) ?, y la sanción al 15% de dicha cuantía, es decir, a 149.906,32 ?. Finalmente, en aplicación del art. 188.1, teniendo en cuenta la conformidad prestada al ajuste relativo a la casilla 519 (Planes de pensiones), resultaba un importe total de las sanciones a imponer en este ejercicio de 309.056,30 ?.

Por tanto, se aplicaba el régimen sancionador vigente al momento de cometer aquellas infracciones (el de la Ley 230/1963, en su redacción por Ley 25/1995), al resultar más favorable para el sujeto infractor,



imponiéndose con el mismo unas sanciones cuyo importe total, tras la reducción practicada, ascendía a 265.516,12 euros.

B) Sanciones a imponer por las infracciones cometidas con la declaración-autoliquidación del ejercicio 2003/2004.

El Grupo dejó de ingresar 23.103.065,41 ? y además obtuvo indebidamente una devolución de 265.688,77 ?, conductas que -ex. art. 191.5 de la Ley 58/2003 - han de sancionarse como si hubiera dejado de ingresar 23.368.754,18 ?. Aplicando el art. 8 del R.D. 2063/2004 , se obtiene un coeficiente de 4,16%, ascendiendo la base de la sanción al 4,16% de 23.368.754,18 ? (cuota, a estos efectos, dejada de ingresar), es decir a 972.140,17 ?. Y la sanción a imponer al 50 por 100 de dicha cantidad, por tanto a 486.070,09 ?.

Respecto a la sanción de los arts. 195.1 de la Ley 58/2003 y 13.2.b) del R.D. 2063/2004, de 15 de octubre , la base de la sanción ascendería al 10% de 1.177.356,50 ? (Deducciones aplicadas), es decir a 117.735,65 ?. Y la sanción a imponer al 15 por 100 de dicha cantidad, por tanto a 17.660,35 ?.

Aquí no se plantea reducción por conformidad alguna, porque la entidad no ha manifestado su conformidad respecto del único ajuste que se ha considerado sancionable.

Sanciones a imponer por las infracciones cometidas con la declaración-autoliquidación del ejercicio 2004/2005.

El Grupo dejó de ingresar 15.644.169,80 ? y además obtuvo indebidamente una devolución de 536.381,31 ?, conductas que -ex. art. 191.5 de la Ley 58/2003 - han de sancionarse como si hubiera dejado de ingresar 16.180.551,11 ?. Se aplica el art. 8 del R.D. 2063/2004 , según el cual el coeficiente es de 2,91%, ascendiendo la base de la sanción al 2,91% de 16.180.551,11 ? (cuota, a estos efectos, dejada de ingresar), es decir a 470.854,04 ?. Y la sanción a imponer al 50 por 100 de dicha cantidad, por tanto a 235.427,02 ?.

Respecto a la sanción de los arts. 195.1 de la Ley 58/2003 y 13.2.b) del R.D. 2063/2004 , la base de la misma ascendería al 10% de 121.294,78 ? (Deducciones aplicadas), es decir a 12.129,48 ?. Y la sanción a imponer al 15 por 100 de dicha cantidad, por tanto a 1.819,42 ?.

No se plantea tampoco reducción por conformidad alguna, porque la entidad no ha manifestado su conformidad respecto del único ajuste que se ha considerado sancionable.

A la vista de todo lo anterior, se acuerda que el obligado tributario, con causa en esas dos conductas consideradas culpables, incurrió en los injustos típicos dichos, y se aplican las siguientes sanciones:

Correspondientes al ejercicio 2002/2003:

Sanción art. 79.a) Ley 230/1963 : 209.248,03 ?

Sanción art. 79.c) Ley 230/1963 :4.441,31 ?

Sanción art. 79.d) Ley 230/1963 : 97.280,24 ?

Sanción art. 79.d) Ley 230/1963 : 1.402,33 ?

- Reducción 30% s/156.185,96 -46.855,79 ?

Total 265.516,12 ?

Correspondientes al ejercicio 2003/2004:

Sanción art. 191.5 ley 58/2003 : 486.070,09 ?

Sanción art. 195.1 Ley 58/2003 : 17.660,35 ?

Total sanciones impuestas 503.730,44 ?

Correspondientes al ejercicio 2004/2005:

Sanción art. 191.5 ley 58/2003 235.427,02 ?

Sanción art. 195.1 Ley 58/2003 1.819,42 ?

Total sanciones impuestas 237.246,44 ?

TOTAL SANCIONES IMPUESTAS 1.006.493,00 ?

El acuerdo fue notificado en fecha 7 de octubre de 2003.».

CUARTO.- Argumentación de la sentencia de instancia



La sentencia de instancia en su fundamentación jurídica afirma: «F. J. Primero: Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005 y sanción por este mismo Impuesto.

La primera cuestión que se plantea en la demanda, es la relativa a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria y, como consecuencia de ello, también para el ejercicio de la potestad sancionadora, al haberse excedido las actuaciones inspectoras del plazo legalmente establecido.

F. J. Segundo: El inicio de las actuaciones inspectoras se produce el 4 de julio de 2007 y la conclusión el 9 de abril de 2010.

Dado la fecha del inicio de las actuaciones inspectoras, es de aplicación la Ley 58/2003 y el Real Decreto 939/1986.

Veamos la regulación legal y reglamentaria.

El artículo 150 de la Ley 58/2003 establece: "1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley ...

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo..."

El Real Decreto 939/1986 determina en su artículo 31 bis 2 :

"2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales."

De los preceptos citados resulta que, para el cómputo de doce meses, hemos de excluir el periodo de tiempo que constituyan dilaciones imputables al interesado. Pero la exclusión ha de realizarse atendiendo a dos criterios claramente establecidos en el artículo 31 bis: 1) las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a los efectos del cómputo de dilaciones imputables al recurrente, en tanto no se cumplimenten debidamente, y 2) las dilaciones imputadas al contribuyente se contarán por días naturales.

Y añade el artículo 31 quarter: "...No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas...."

Desde ahora hemos de señalar que, como afirma el recurrente en su demanda, desde el inicio de las actuaciones inspectoras hasta la firma del Acta con la propuesta de liquidación el 11 de noviembre de 2009, habían transcurrido 861 días, durante los que se habían suscrito 58 diligencias, fijándose por la Administración tan solo 37 días de inspección efectiva, pues el resto del tiempo se imputaron como dilaciones indebidas.

A la hora de analizar las circunstancias concurrentes hemos de sopesar las afirmaciones contenidas en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2012, recurso 541/2012 :

"Llama la atención que desde su inicio, 1 de marzo de 2002 a 14 de enero de 2005, esto es 1026 días, se considere dilaciones imputables al interesado, fundamentalmente, aparte de los aplazamientos solicitados



simultáneamente -135 días-, por falta de presentación de la documentación requerida, esto es sólo se computa, tras once diligencias, tres comunicaciones y tres solicitudes de información a otras Administraciones, un total de 22 días no imputables al interesado...

No cabe, pues aceptar la interpretación que se recoge en la sentencia de instancia de que 1026 días se consideren dilaciones imputables al contribuyente. El total de la duración del procedimiento inspector alcanzó 1281 días, si a los mismos descontamos las dilaciones imputables al recurrente por las solicitudes de aplazamiento y los seis meses -fueron doce para la Inspección- por las solicitudes de informes, resulta evidente que de largo se superó el plazo máximo de doce meses."

En esta sentencia se recoge la doctrina que, sobre la imputación de dilaciones, ha elaborado el Alto Tribunal, destacando las siguientes afirmaciones:

"En la sentencia de 24 de enero de 2011 , siguiendo una línea iniciada en sentencias precedentes, ya se puso de manifiesto que el legislador en la Ley 1/1998, introdujo un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente dirigido al equilibrio con la Administración, mediante el establecimiento del plazo de doce meses como plazo máximo para que agotar el procedimiento inspector, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé, determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputarle al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente. "Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4)".

Esto es, dentro del sistema de garantías que legalmente se establece para contrarrestar las potestades administrativas dentro de la relación jurídica tributaria, el establecimiento del plazo de duración de las actuaciones dentro del procedimiento inspector, adquiere especial protagonismo, al reconocérsele al contribuyente el derecho de que el procedimiento inspector ha de durar un plazo determinado, sirviendo de parámetro dicho plazo sobre el que verificar, en todo caso, las dilaciones producidas y su justificación.

Declaración aquella que constituye el pórtico para anunciar que "Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos .

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado".

En la sentencia de 28 de enero de 2011 , también se dijo que:

... "el propósito del legislador de establecer a partir de la Ley 1/98 un plazo máximo de duración del procedimiento inspector de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce meses si concurrían las circunstancias que se señalaban, esta Sala, dada la finalidad de la reforma, no comparte el automatismo que aprecia la Sala de instancia, en la consideración de la dilación imputable al



contribuyente, no obstante los términos literales en que se expresa el art. 31.bis 2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos ...

... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación validamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

Respecto al plazo que ha de conceder la Administración para cumplimentar las diligencias, la misma sentencia continúa:

"En la línea expuesta también se ha dicho, sentencia de 24 de noviembre de 2011 , que:

"En efecto, el artículo 36.4 del Real Decreto 939/1986 , por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección, dispone que "Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes y otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquella ni de los justificantes de los hechos o circunstancias, consignados en sus declaraciones, se les concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración."

Por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección.

El artículo 31.bis.2 del Reglamento de Inspección de 1986 , incorporado por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, considera dilaciones imputables al propio obligado tributario, "el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección", pero el más elemental de los razonamientos exige que aquél solo pueda afirmarse a partir de la fijación de un plazo concreto. Dicho de otro modo, si retrasar (se) es "diferir o suspender la ejecución de algo", es claro que dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución."

Esta doctrina es reiterada, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2012, recurso 6555/2009 y sentencia de 28 de septiembre de 2012, recurso 838/2010 .

De la doctrina expuesta resulta, en esencia:

- 1.- No cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.
- 2.- Cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para cumplimentarlo.

La doctrina hasta ahora expuesta, ha sido plasmada en nuestra reciente sentencia de 7 de mayo de 2015, recurso 116/2012 .

F. J. Tercero: En el presente caso las actuaciones inspectoras han durado 1010 días, de los cuales 861 transcurrieron entre el inicio de las actuaciones y el acta conteniendo la propuesta de liquidación. Ya hemos señalado que de los 861 días solo se consideran que no están afectados por dilaciones 37 días, cuando se realizaron 58 diligencias. Este planteamiento no puede ser aceptado.

Ya, desde ahora, hemos de señalar que no podemos aceptar como dilaciones imputables al recurrentes, porque no las hubo, las relativas a aquellas diligencias en las que no se concedió para su cumplimentación el plazo de 10 días, pues la diligencia siguiente no respetó tal plazo (las 15, de la 22 a la 31, de la 35 a la 44 y de la 46 a la 50), por lo que no puede considerarse tales periodos temporales.

Pero, además, se imputan como dilaciones periodos de tiempo que no lo son, pues no existió tal dilación. Tal es el caso de las diligencias 1 y 2 en las que se aporta parte de lo solicitado en la comunicación de inicio de actuaciones, sin que se solicite nuevas peticiones, también en la diligencia 4 se aportan documentos



solicitados sin nuevas peticiones; en las diligencias 3, 5, 6 y 7, se aporta documentos requeridos y se solicitan nuevos datos. En la diligencia 8 se aportan documentos solicitados en la 7, en la 12 se expresa que se reitera en la diligencia 11 la contestación plasmada en la diligencia 9. En las distintas diligencias se solicitan nuevos datos y acreditaciones, en la diligencia 3 se ponen de manifiesto discrepancia entre determinados datos, en la 15 se contiene un cuadro de lo aportado en la diligencia 14 y en las de la 17 a 20 una valoración de los datos aportados, permitiendo extraer conclusiones. Las diligencias 21 a 26 manifiestan la aportación de documentos, realizándose nuevas peticiones en la 22, señalándose en la 26 que no se ha completado la diligencia 21, en la 27 se señala la enumeración de los conceptos incluidos en los ajustes, en la 28 se recoge la entrega de documentos, en la 29 se constata la recepción de documentación enviada por e-mail y en la 30, 31, 32, 33, 34 y 35 la aportación de documentos interesados. En la diligencia 36 se plasma la aportación de documentos y se recoge la valoración de datos aportados, por la inspección.

También se constata la entrega de documentación interesada en las diligencias 37, 38 y 39, en la 40 se afirma que se ha presentado documentación por vía e-mail y documentos relativos al desglose por meses de gastos de publicidad, en la 41 se contiene valoraciones por la Inspección y en la 42, aportación de documentos.

En las restantes diligencias, de la 43 a la 58 continua la aportación de documentos, en la 44 se niega la existencia de gastos por derribo, en la 45 se constata la previa remisión de e-mail y entrega de contratos y sus traducciones, en la 47 se refleja la aportación de contratos, en las 50, 52, 53, 54 y 55 se une una nota explicativa, en la 58 se plasma la previa recepción de un e-mail y se firman datos sobre absorción. En la diligencia 59 en la que se acuerda la puesta de manifiesto del expediente al interesado.

Pues bien, el cómputo que realiza la Administración parte de considerar dilaciones todo el periodo entre la solicitud de documentación y demás datos y la completa entrega de los mismos. Pero, de una parte, para imputar la dilación es necesario que se realice la advertencia del cumplimiento incompleto y del razonamiento de que ello impide a la Administración continuar con normalidad las actuaciones inspectoras, y, de otra, es necesario que efectivamente exista una auténtica dilación.

Efectivamente, respecto de de la incompleta aportación de documentos, recordemos que la sentencia anteriormente señalada, afirma no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.

En el presente supuesto, es cierto que en algunas diligencias se señala que no se cumple en su totalidad lo interesado, pero no lo es menos, que en ningún caso se afirma que ello impida continuar con normalidad las actuaciones de la Inspección. Por otra parte es evidente, y resulta de lo antes expuesto, que la actuación inspectora continuó, que se interesaron nuevos datos y que se realizaron valoraciones de lo aportado.

La segunda cuestión, más trascendente a los efectos de la cuestión controvertida, consiste en determinar si efectivamente se han producido dilaciones, pues, en otro caso, de no existir dilaciones, no hay nada que imputar al recurrente.

La "dilación" es definida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua española como "demora, tardanza o detención de algo por algún tiempo", por ello, para apreciar la existencia de dilaciones es necesario que exista una demora, tardanza o detención por algún tiempo, que pueda imputarse, según las normas antes citadas, al sujeto pasivo inspeccionado. Esta idea late en las palabras del Tribunal Supremo, en la sentencia antes parcialmente transcrita, cuando afirma que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; y resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

En el presente caso no se aprecia tardanza o demora alguna en las actuaciones inspectoras, con independencia del incumplimiento parcial de lo requerido por la Inspección, pues, como comprobaremos, la inspección continuó ininterrumpidamente, plasmándose en las diligencias las actuaciones realizadas.

Veamos el lapso de las mismas: la diligencia 1 es de 25/07/2007, la 2 de 30/07/2007, la 3 de 19/09/2007, la 4 de 31/10/2007, la 5 de 23/10/2007, la 6 de 12/11/2007, la 7 de 28/11/2007, la 8 de 10/12/2007, la 9 de 22/01/2008, la 10 de 04/02/2008, la 11 de 19/02/2008, la 12 de 13/03/2008, la 13 de 08/04/2008, la 14 de 29/04/2008, la 15 de 13/05/2008, la 16 de 21/05/2008, la 17 de 03/06/2008, la 18 de 20/06/2008, la 19 de 14/07/2008, la 20 de 30/07/2008, la 21 de 09/09/2008, la 22 de 23/09/2008, la 23 de 30/09/2008, la 24 de 7/10/2008, la 25 de 14/10/2008, la 26 de 21/10/2008, la 27 de 28/10/2008, la 28 de 04/11/2008, la 29 de 11/11/2008, la 30 de 18/11/2008, la 31 de 25/11/2008, la 32 de 02/12/2008, la 33 de 10/12/2008, la 34 de



18/12/2008, la 35 de 13/01/2009, la 36 de 20/01/2009, la 37 de 27/01/2009, la 38 de 03/02/2009, la 39 de 17/02/2009, la 40 de 24/02/2009, la 41 de 03/03/2009, la 42 de 10/03/2009, la 43 de 17/03/2009, la 44 de 24/03/2009, la 45 de 31/03/2009, la 46 de 15/04/2009, la 47 de 21/04/2009, la 48 de 28/04/2009, la 49 de 05/05/2009, la 50 de 12/05/2009, la 51 de 19/05/2009, la 52 de 02/06/2009, la 53 de 16/06/2009, la 54 de 30/06/2009, la 55 de 17/07/2009, la 56 de 28/07/2009, la 57 de 08/09/2009 y la 58 de 29/09/2009.

No se aprecia retraso o demora en el curso de la actuación inspectora y, por ello, no existe dilación, en la interpretación dada por el Tribunal Supremo, que pueda imputarse a la hoy recurrente.

Dado que las actuaciones inspectoras se han excedido del plazo de 12 meses previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, hemos de concluir que las mismas no han interrumpido la prescripción del derecho a liquidar de la Administración. Dado que los ejercicios inspeccionados lo son el 2002, 2003, 2004 y 2005, y que la liquidación, primer acto interruptivo de la prescripción pacíficamente aceptado, se notificó el 9 de abril de 2010, resulta evidente la prescripción del mencionado derecho, lo que provoca la anulación de la liquidación y de la sanción derivada de ella - pues, además, el derecho a imponer la sanción también ha prescrito al no existir acto de interrupción válido -.

Dicho lo anterior es innecesario entrar a examinar las restantes alegaciones que denuncian vicios de nulidad de la liquidación y del acto sancionador pues ambos han resultado anulados. Pero, toda vez que en el suplico, la primera petición que se formula es la anulación del Acuerdo de Declaración de Fraude de Ley, señalaremos que obra en autos informe pericial, en el que se concluye que la operación de reestructuración empresarial tiene racionalidad económica y se realizó con criterios coherentes y habituales en el mercado en su forma de estructurarse y financiarse, lo cual admite la Sala dados los fundados razonamientos contenidos en el informe.

En relación a la indemnización que se solicita, lo es exclusivamente en relación a los gastos de representación y defensa en vía administrativa y económica administrativa - no así en la judicial pues tal cuestión es objeto de las costas -. En primer lugar hemos de señalar que ni se concretan ni se acreditan los perjuicios ni su cuantía, lo que implicaría el rechazo de la petición. En segundo lugar, el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de septiembre de 2008, recurso de casación para la unificación de doctrina número 324/2007, negó la posibilidad de indemnizar los gastos de representación y defensa ante la Inspección por faltar el requisito de la no obligación de soportar el daño, lo cual es aplicable a los TEA. No se observa irracionalidad en la actuación administrativa.

La petición se ha formulado unida a las costas, pero, obviamente, este concepto no integra las mismas en los términos del artículo 139 de la LJCA. Al formularse de esta forma, el resultado del recurso es estimatorio, pues la petición relativa a costas es siempre accesoria.»

QUINTO.- *Análisis del contenido de la sentencia de instancia*

El fundamento primero es una descripción básica del acto impugnado.

El segundo recoge una relación de jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el plazo de las actuaciones inspectoras en la que es básica la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2, 2648/2012, de 19 de abril (rec- 541/2011) ECLI:ES:TS:2012:2648. Esta cita tiene el inconveniente de llevarse a cabo, como tantas veces suele suceder, con una absoluta desconexión del hecho examinado, olvidando que el valor de la jurisprudencia está esencialmente conectado con el hecho que se decide, de manera que si entre el hecho en que se produce la jurisprudencia que se invoca y el que se resuelve hay notorias diferencias, es preciso calibrar el alcance de tales diferencias para determinar la aplicabilidad de la jurisprudencia invocada.

En este sentido, en la sentencia de 19 de abril de 2012 la duración del procedimiento inspector fueron 1281 días, y se llevaron a cabo 11 diligencias. Por el contrario, en el que ahora se enjuicia se han efectuado 58 diligencias y su duración ha sido de 861 días. Parece evidente que esas circunstancias merecían alguna consideración por parte de la resolución impugnada y más cuando en ella se afirma en el fundamento tercero: «En el presente caso no se aprecia tardanza o demora alguna en las actuaciones inspectoras, con independencia del incumplimiento parcial de lo requerido por la Inspección (en principio imputable al administrado) pues, como comprobaremos, la Inspección continuó ininterrumpidamente.»

Las conclusiones que la sentencia recurrida obtiene al final de su razonamiento tercero son la necesidad de conceder un plazo de diez días cuando se requiera la presentación de documentación y que la imputación de que la dilación es indebida radica en si la omisión de la entrega de la documentación ha impedido la continuación con «normalidad» del desarrollo de la labor inspectora.

Estas afirmaciones requieren matices, pues lo trascendente, en último término, es si el plazo de diez días hay que concederlo en todo caso, si ha sido o no concedido en este recurso, y en su caso, el alcance de ese



incumplimiento. En segundo lugar, a quien le corresponde la prueba del desarrollo con «normalidad» de las actuaciones inspectoras.

En el fundamento tercero se produce un análisis de lo acaecido en el plano temporal, que pasamos a examinar.

SEXTO.- Examen de lo sucedido desde la perspectiva temporal

En primer lugar, y como pórtico de todo nuestro razonamiento, en este punto, se ha de poner de relieve que en ningún momento, ni en vía administrativa, ni jurisdiccional, la demandante ha sostenido la irrelevancia e innecesariedad de la documentación requerida por la Inspección.

Siendo esto así, como lo es, ha de concluirse que la no aportación de la documentación requerida en tiempo no permitía el desarrollo con «normalidad» de la actuación inspectora, pues una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con «normalidad» de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección, que es lo que aquí sucede, como hemos razonado.

En segundo término, y con respecto al otorgamiento del plazo de 10 días, la sentencia de instancia no cuantifica el plazo que según sus cálculos es imputable a la Administración, cálculo indispensable para la obtención de las dilaciones imputables a la Administración y que podrían llevar a la decisión adoptada. Además, la sentencia impugnada parece suponer que toda la documentación requerida exige el otorgamiento del plazo de diez días, lo que no es así, a tenor del artículo 36 del Real Decreto 939/1986, que es el aplicable dada la fecha en que comenzó la inspección, junio 2007, pues el Real Decreto 1065/2007 entra en vigor el 1 de enero de 2008, es decir, cuando el procedimiento analizado ya había sido iniciado. Finalmente, y esto es lo decisivo, este plazo de 10 días y a la vista del anexo 2 es irrelevante pues en todo momento el administrado había dejado pasar el período de 10 días para entregar documentos que le habían sido previamente requeridos y que, sin embargo, no habían sido entregados. (Por ejemplo, y como muestra, el documento número 3 requerido en la actuación inicial no se aporta hasta la diligencia que tiene lugar el 22 de enero de 2008, lo que significa que el plazo de 10 días dado para los requerimientos de información posteriores al de inicio de las actuaciones son irrelevantes, vista la demora del administrado en la entrega de ese documento y su responsabilidad en esa omisión, y la importancia que esa documentación siempre tuvo. Lo ocurrido con esta primera actuación se reitera en todo el procedimiento y explica su extraordinaria duración).

Lo expuesto significa que la sentencia de instancia ha de ser casada por la errónea aplicación del derecho a los hechos subyacente al litigio y resolver el debate en los términos en que viene planteado a tenor del artículo 95.3 de la ley jurisdiccional.

Conclusiones las precedentes que no son sino una aplicación a los hechos de nuestra doctrina sobre la materia recogida en las sentencias de 22 de julio de 2013 y 25 de abril de 2014, entre otras.

SÉPTIMO.- Otros razonamientos de la sentencia impugnada

La sentencia de instancia concluye en el tercer fundamento con el siguiente razonamiento: «Dado que las actuaciones inspectoras se han excedido del plazo de 12 meses previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, hemos de concluir que las mismas no han interrumpido la prescripción del derecho a liquidar de la Administración. Dado que los ejercicios inspeccionados lo son el 2002, 2003, 2004 y 2005, y que la liquidación, primer acto interruptivo de la prescripción pacíficamente aceptado, se notificó el 9 de abril de 2010, resulta evidente la prescripción del mencionado derecho, lo que provoca la anulación de la liquidación y de la sanción derivada de ella - pues, además, el derecho a imponer la sanción también ha prescrito al no existir acto de interrupción válido -».

Dicho lo anterior es innecesario entrar a examinar las restantes alegaciones que denuncian vicios de nulidad de la liquidación y del acto sancionador pues ambos han resultado anulados. Pero, toda vez que en el suplico, la primera petición que se formula es la anulación del Acuerdo de Declaración de Fraude de Ley, señalaremos que obra en autos informe pericial, en el que se concluye que la operación de reestructuración empresarial tiene racionalidad económica y se realizó con criterios coherentes y habituales en el mercado en su forma de estructurarse y financiarse, lo cual admite la Sala dados los fundados razonamientos contenidos en el informe.

En relación a la indemnización que se solicita, lo es exclusivamente en relación a los gastos de representación y defensa en vía administrativa y económica administrativa - no así en la judicial pues tal cuestión es objeto de las costas -. En primer lugar hemos de señalar que ni se concretan ni se acreditan los perjuicios ni su cuantía, lo que implicaría el rechazo de la petición. En segundo lugar, el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de septiembre de 2008, recurso de casación para la unificación de doctrina número 324/2007, negó la posibilidad de indemnizar los gastos de representación y defensa ante la Inspección por faltar el requisito de la



no obligación de soportar el daño, lo cual es aplicable a los TEA. No se observa irracionalidad en la actuación administrativa.

La petición se ha formulado unida a las costas, pero, obviamente, este concepto no integra las mismas en los términos del artículo 139 de la LJCA. Al formularse de esta forma, el resultado del recurso es estimatorio, pues la petición relativa a costas es siempre accesoria.».

OCTAVO.- Valor de dicho razonamiento

La inutilidad, innecesariedad y confusión que introduce el pronunciamiento que sobre el fraude de ley formula dicha resolución viene reconocida por la sentencia impugnada cuando afirma: «Dicho lo anterior es innecesario entrar a examinar las restantes alegaciones que denuncian vicios de nulidad de la liquidación y del acto sancionador pues ambos han resultado anulados.».

Analizamos este punto porque el recurrente considera que el pronunciamiento sobre el fraude de ley ha sido resuelto por la sentencia, y sin embargo, no ha sido impugnada por el Abogado del Estado en el único motivo de casación formulado.

Se hace necesario, pues, fijar el alcance de nuestra decisión. En primer lugar, la sentencia declara que la estimación de la prescripción hace innecesario entrar a examinar las restantes cuestiones planteadas. Por tanto, su razonamiento en este punto no pasa de ser un *obiter dicta*. De otro lado, lo que se anula es la resolución impugnada cuyo contenido es heterogéneo, pero cuya anulación por prescripción alcanza a la declaración de fraude de ley, a las regularizaciones y a la sanción impuesta, lo que comporta, en definitiva que el debate ha de resolverse en los términos en que estaba planteado en la instancia y que por tanto ha de alcanzar a los distintos pronunciamientos que el acto impugnado contenía.

NOVENO.- Sobre el fraude de ley

A) Planteamiento general:

Ha de entenderse todo lo que se diga sobre esta cuestión al ámbito tributario, único sector de la realidad social sobre el que incide nuestro pronunciamiento.

Operaciones del tipo de la aquí controvertida viene siendo defendidas en virtud del principio de autonomía de la voluntad. Es manifiesto que así es cuando al ámbito exclusivamente personal se reduce el acto examinado, y a este ámbito se restringe «su alcance y efectos». Sus defensores llegan, sin embargo, mucho más lejos y pretenden que esas decisiones personales pese a trascender lo personal e incidir en lo jurídico, y demandar una actitud activa de la comunidad en defensa de ellas, sean avaladas por ésta sin otro límite que no sea el de la voluntad individual expresada. Se incurre así en una contradicción patente porque, por un lado, se exige que las determinaciones personales, por incidir en el ámbito privado, no puedan ser limitadas; pero, inmediatamente después, se exige que la sociedad y el derecho reconozcan a esas determinaciones personales, eficacia jurídica y pongan todo su aparato coactivo en aras de su defensa.

No ofrece dudas, empero, que el respeto de las determinaciones personales por el poder público, la comunidad, exige que estas se produzcan en el modo y forma que el ordenamiento jurídico establece tanto de naturaleza sustantiva como formal si se pretende el amparo de éste. Si las determinaciones personales no cumplen estas exigencias, el ordenamiento jurídico no solo puede sino que debe desconocerlas, porque hacerlo de otra manera supondría consagrar la anarquía y la violación de los valores e intereses comunes que, precisamente, el ordenamiento jurídico está llamado a salvaguardar, y cuya defensa es, precisamente, la justificación de su existencia.

B) Los hechos que conforman el enjuiciamiento de este litigio son los descritos en el fundamento tercero.

C) Conclusiones de estos hechos:

De lo dicho se obtiene una primera percepción y es la de que una operación económica, como la descrita, de un monto económico anual que supera los 50 millones de euros, con una proyección temporal de hasta 50 años (¿por qué no 100 o 1000 años?) y por la que se pretende que sea computada como intereses financieros deducibles es patente que necesita sólidas razones de todo orden para poder ser aceptada. Esas justificaciones no se han dado. Expondremos el cúmulo de argumentos que se oponen a que estas decisiones personales puedan ser acogidas por el Ordenamiento Jurídico.

1º.- El artículo 1282 del Código Civil establece: «Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato.»

Según el informe técnico aportado por la entidad actora, al folio 34, el préstamo total de 636 millones de euros fue liquidado totalmente (préstamos más intereses en dos pagos en enero de 2011 y 1 de junio de 2012)



habiendo devengado hasta el 30 de junio 555 millones de euros en concepto de intereses (mismo informe página 10).

Conviene tener presente que para el ejercicio 2011 se había establecido una redacción al artículo 20 de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades que limitaba la cantidad deducible por el concepto de intereses. Limitación de deducción que fue acentuada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introduce diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE de 31 de marzo) y Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio).

(Llama poderosamente la atención que las partes no hayan hecho mención a una circunstancia tan decisiva).

Efectivamente, si el contrato de préstamo que financiaba la ampliación de capital se configuró con una duración de 50 años -hemos comentado que los partidarios de la plenitud de la autonomía de la voluntad lo podían haber hecho a 100 o a 1000 años- no se entiende su extinción en la temprana fecha de 2012 si además, producía las ventajas económicas que la actora afirma, salvo que, efectivamente, la ampliación de capital y el contrato de préstamo se conformaran con la única finalidad de producir la elusión fiscal cuestionada.

La Sala entiende que los hechos hablan -clamorosamente- por sí solos y las entidades involucradas, entre ellas la actora, acordaron dejar sin efecto una operación que había dejado de tener sentido para ellas, desde el momento en que desaparecía la ventaja fiscal buscada.

2).- Lo expuesto y la conclusión precedente hecha por tierra las explicaciones de quienes en este litigio mantienen la razonabilidad y economicidad de la operación litigiosa, pues si estas razones existieran alguien debería habernos explicado y justificado, lo que no se ha hecho, que en el año 2012 desaparecieron las ventajas económicas y organizativas que estaban en el origen y concepción de la operación.

(Obsérvese que aunque la Sala está sorprendida de que los hechos mencionados no hayan sido expuestos por las partes, no ha alterado los términos del debate, pues los hechos han sido, precisamente, suministrados por la actora -su informe- y el precepto del Código Civil invocado es un lugar común en la interpretación de la «intención» de los contratantes en nuestro Código Civil).

3º.- Dicho lo precedente sería innecesario entrar a analizar los argumentos ideados en las alrededor de 150 páginas, de las 216 que la demanda contiene, para justificar la bondad de la operación practicada. Sin embargo, esta Sala es consciente de la importancia cuantitativa que el asunto tiene, de la trascendencia jurídica -concepción de la autonomía de la voluntad en el ámbito tributario- que en este tipo de operaciones están involucrados, y de la proyección económica de futuro que a operaciones de esta clase acompaña, un préstamo de 600 millones e intereses durante 50 años, aunque al final quedaron reducidas a solo 10, lo que demuestra, una vez más, lo efímero de las cosas humanas.

DÉCIMO.- Tesis de la actora

La actora configura su esquema de razonamiento sobre estas dos premisas: 1) Se trata de una reorganización empresarial cuya bondad no es discutible. 2) Esta reorganización empresarial está avalada por lo informes técnicos que aseveran la racionalidad de la operación.

La reorganización empresarial existió, pero es indudable que la reorganización empresarial pretendida no requería una operación económica como la emprendida.

La explicación que a esta conducta se da desde el entorno empresarial es la de que corresponde al empresario adoptar las medidas que se estimen empresarialmente pertinentes en cada momento sin que las mismas puedan ser contrastadas por terceros.

Esta, y no otra, es la cuestión crucial de este recurso, establecer los límites de la Autonomía de la Voluntad siempre en el ámbito tributario, por cierto, que en sentido etimológico, autonomía es auto normarse, no auto determinarse.

Pero aceptado que la autonomía de la voluntad es esencial al ser humano, sin cuya concurrencia no se puede decir que exista persona, hay que, añadir de modo inmediato que los ámbitos de la autonomía personal y la autonomía jurídica no son coincidentes. En el orden personal esa autonomía es plena y salvo los límites naturales pocos pueden establecerse. Otra cosa es el ámbito jurídico sea o no empresarial la autonomía que se enjuicia pues la autonomía personal tiene una proyección social cuando se ejerce en el ámbito jurídico y debe tener necesariamente los límites que la vida social impone y que no son otros que los establecidos en el artículo 1255 del Código Civil, interpretados conforme a los parámetros hoy aplicables. Es decir, los límites establecidos por las leyes (incluida la Constitución) la moral (en la que habrá de entenderse incorporada la publicidad, la transparencia y la capacidad de explicar razonablemente cualquier decisión, la ejemplaridad



entendida como cumplimiento satisfactorio del Ordenamiento Jurídico, la atención de los derechos de todos los interesados no solo de los titulares de la propiedad, la incorporación de mecanismos de participación en sus órganos y decisiones, junto a una atención constante a la realidad socio- económica que atempere y module decisiones puramente económicas), y el orden público, comprendido en términos constitucionales.

Desde esta perspectiva parece una obviedad concluir que una reorganización empresarial en la que las entidades participadas dependen de una entidad superior en su totalidad no puede tener el respaldo del ordenamiento jurídico si lo que pretende es una elusión fiscal de más de 50 millones de euros anuales, y eso y no otra cosa es lo que aquí acontece, aunque se haya disfrazado de ampliaciones de capital perfectamente legítima y préstamo ordinario para financiar esas ampliaciones. La posición recurrente, referida a la estricta operación económica efectuada, ampliación de capital por aproximadamente 600 millones de euros que genera unos intereses de más de 50 millones anuales, no puede ser respaldada por el Ordenamiento Jurídico. No se trata de discutir la bondad económica de la operación que la Inspección niega con sólidos argumentos, en un trabajo espléndido, no tenido en cuenta por la Sala de instancia, pese a formar parte del expediente y por tanto del material que se debía tener en cuenta para la decisión, sino si esa misma operación se podía realizar de manera más sencilla y sin elusión fiscal.

Los límites que a la Autonomía de la Voluntad suponen las leyes, la moral y el orden público en los términos en que antes nos hemos referido, impiden que operaciones de esta naturaleza puedan ser respaldadas por el ordenamiento jurídico. Naturalmente que una empresa puede gastar sus ingresos en el modo y forma que tenga por conveniente, pero lo que no puede es hacer pasar esos intereses por gastos deducibles, que es lo que aquí se pretende, decisiones voluntaristas con pobre resultado organizativo, y con escasa racionalidad económica, sobre todo si se piensa que hay alternativas mejores. Salvo que se explique, lo que no se ha hecho, que el método ideado era el idóneo para la consecución del fin pretendido, o, al menos, tan idóneo como otros la deducción invocada no puede ser admitida. En este sentido el informe técnico pretende razonar sobre las ventajas abstractas de la operación efectuada, pero no precisa, de modo convincente las específicas y concretas ventajas obtenidas como consecuencia de la operación llevada a cabo, tanto en términos organizativos como económicos.

No se trata, como ya hemos dicho en otras sentencias, de justificar en abstracto las ventajas generales de la organización proyectada y la operación económica realizada. Lo importante es acreditar que la reorganización aquí y ahora pretendida ha supuesto unas concretas y específicas ventajas y que la operación efectuada ha tenido unos resultados positivos que no tienen que ser exclusivamente económicos, o, alternativamente la razón por la que esas previsiones positivas se han visto frustradas.

Esta prueba no ha sido tampoco efectuada y por tanto ha de rechazarse la tesis de la recurrente.

En cualquier caso, el hecho de deshacer la operación cuando no era posible mantener la ventaja fiscal, obliga a entender que incluso para la actora las ventajas de la operación eran exclusivamente elusorias del impuesto.

UNDÉCIMO.- *Otras razones para excluir la tesis de la actora*

Pero es que, además, las tesis de la recurrente no son tampoco admisibles desde el punto de vista del quehacer diario y del derecho aplicado.

Se sostiene que el modo de actuar de la Administración en este expediente es excepcional.

Contrariamente, es un lugar común en nuestra actividad diaria el rechazo de facturas en las que las pretensiones que la factura representa no están acreditadas, o, alternativamente, no son adecuadas para la obtención de los fines empresariales.

A esta circunstancia se refiere el instructor y a ella sirven de soporte todos nuestros razonamientos anteriores, pues si las operaciones llevadas a cabo son radicalmente inidóneas para el fin conseguido tampoco pueden servir de base a las contraprestaciones que con ellas se pretenden hacer frente (préstamos innecesarios que acarrear deducciones de intereses exagerados para la operación).

En segundo lugar, y desde la perspectiva del «fraude de ley» es evidente que si los fines pretendidos podían haberse conseguido con una mera reorganización empresarial, acompañados, si hubiera sido requerido, de medidas adecuadas y pese a ello se ha optado por llevarse a cabo las operaciones enjuiciadas con los costes económicos contemplados y con los efectos elusivos descritos, es indudable que se está en presencia, por lo menos, de la figura que nuestra LGT prevé en su artículo 15 .

Alega la actora, además, que la única que ha aportado documentación acreditativa de la razonabilidad de la operación ha sido ella.



Olvida las argumentaciones, ya hemos dicho que excelentes, que el inspector actuario formula en su informe. Además, y refiriéndonos a la documentación por ella aportada hay muy pocos datos que mediante el método de contraste acrediten la «ventaja» del grupo empresarial involucrado, si lo que se compara es la situación del grupo empresarial antes y después de la operación. Desde luego, en materia de organización los cambios introducidos en Barcelona son sencillamente decepcionantes en comparación con los efectos fiscales obtenidos, y en cuanto a los datos económicos, insistimos en que lo que hay que acreditar son los concretos éxitos económicos que los cambios efectuados han producido, lo que tampoco se ha hecho. Es inútil aportar material probatorio abstracto desconectado de la operación específica que se analiza y de sus resultados.

También se sostiene haber sufrido discriminación con otro competidor directo. Además de no acreditarse, no pasa de ser un desahogo.

También reprocha la parte al actuario que no haya examinado la prueba por ella aportada al expediente desde el folio 1119 al 3437. Pero en la demanda, folio 28, afirma: «Buena parte de esta documentación ya obraba en el expediente administrativo de comprobación e investigación, aportada por esta parte (consta debidamente firmada por el inspector actuario y por el representante del obligado tributario) y otra parte es de nueva aportación. Incluso parte de esta documentación también consta en el expediente formado por el inspector actuario (folios 1 a 1119)». Ni siquiera en su escrito se designó de manera concreta y precisa cual era esa prueba aportada que era determinante y decisiva para la resolución del litigio.

En la demanda la actora dedica al «análisis fáctico de la operación» desde la página 33 hasta la 56. En este sentido el informe técnico mucho más breve expresa que lo pretendido era: «-Dotar de mayor unidad de gestión a las filiales de países del Sur de Europa (España, Francia, Portugal, Italia y Grecia) pertenecientes a las divisiones de "Café y Té" y "Productos de limpieza del hogar e higiene personal". - Aumentar la eficiencia de la gestión del negocio en el Sur de Europa, mediante la descentralización de decisiones de la matriz holandesa. - Constitución en España, concretamente en Barcelona, de una Oficina de Dirección Regional (RHO) para las filiales de países del Sur de Europa. - Consolidar financieramente los ingresos y resultados generados por el Grupo en el Sur de Europa. - Impulsar la coordinación entre las sociedades operativas del Grupo en el Sur de Europa, y tratar de obtener sinergias que permitieran aumentar los ingresos y reducir los costes.». Dicho apartado concluye: «El control último de las sociedades europeas continuó correspondiendo a la matriz del Grupo en Europa, la sociedad holandesa SLDENV. Sin embargo, después de la operación se modificó la tipología del control que la sociedad matriz ejerce sobre las filiales del Sur de Europa, pasando de ser un control directo a un control indirecto a través de **SARA LEE ESPAÑA**.».

Precisamente, aquí radica la clave de nuestro rechazo de la tesis de la actora, no parece que ese control directo, que se transforma en indirecto, y que es en último término la clave de la reorganización empresarial, exija una operación de las proporciones de la que aquí se examina.

Por eso, son irrelevantes las quejas que sobre el olvido de los parámetros doctrinales que sirven para enjuiciar la procedencia de las operaciones se reprochan a la Inspección. Como tampoco la validez de los diferentes negocios celebrados. Lo que se cuestiona, otra vez, es la proporcionalidad de la operación a la vista del control de prácticamente el 100% que la entidad matriz tenía, ya en su origen, sobre las entidades participadas.

La sentencia del TJCE, caso Basel, que se cita, es aquí inaplicable por la elemental consideración de que allí la ampliación de capital generadora del préstamo no era objeto de discusión, en tanto que aquí, y como en tantas veces hemos dicho ya, es la clave del litigio.

Sobre las cuestiones de Derecho Comunitario razonaremos más adelante.

Acerca de la prueba y a la vista de las citas que la demanda efectúa de sentencias de la Audiencia Nacional y siguiendo el criterio que ella expone al comienzo de la demanda, hay que enfatizar la circunstancia de que este tipo de asuntos han de ser resueltos en función de los datos y hechos en cada caso existentes, razón por la que las decisiones adoptadas en materia probatoria, en otros litigios, son difícilmente trasladables a éste.

Por lo que hace a las protestas sobre la tramitación del expediente de fraude de ley, es evidente que a tenor de nuestra jurisprudencia sobre los procedimientos en fraude de ley, de la que es representativa nuestra STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 1503/2016 (rec. 2218/2015) ECLI:Es:TS:2016:2972, ha de ser desestimada. En ella se afirma: «Nuestra jurisprudencia, a este respecto viene señalando que la ausencia de una regulación especial para la tramitación del expediente de declaración de fraude de ley no puede conducir, como consecuencia, a mantener la improcedencia del expediente de fraude de ley, por no haberse realizado su declaración mediante la tramitación de un expediente separado e independiente del de comprobación y liquidación. Ante la ausencia de desarrollo reglamentario se había de aplicar, con carácter supletorio, el



procedimiento previsto en la Ley 30/1992, cuya especificidad radica en el pronunciamiento de fraude previa audiencia que asegure una adecuada defensa de quien resulta sujeto al procedimiento de fraude de ley.

Por consiguiente, la accesoriedad e instrumentalidad del expediente de declaración de fraude de ley, previsto en el artículo 24.1 LGT/1963, justifica que haya de entenderse que la competencia territorial para su declaración se determine en función de quien la ostenta en el momento de iniciación de las actuaciones inspectoras, y que, en este caso, haya de entenderse que el Delegado Especial de la AEAT en Cataluña la ostentaba no solo para las actuaciones inspectoras sino también para decidir sobre el fraude de ley correspondiente.». Y ello sin olvidar que en este caso se siguió el procedimiento establecido.

Afirma al recurrente que la regulación del fraude de ley aquí aplicada ha de seguirse por la LGT de 1963 y no por la actualmente vigente. Como aquella se refiere al hecho imponible y no a la disminución de la base imponible que es lo que aquí habría sucedido es vista su inaplicabilidad al asunto litigioso.

El argumento ha de ser rechazado, en primer término, porque desde el punto de vista temporal se encuentra en la órbita de la ley actualmente vigente el último de los ejercicios regularizados 2004/2005, lo que convierte el argumento en parcialmente incierto, y, en segundo lugar, porque la conceptualización de la base imponible que establece el artículo 50.1 de la LGT: «La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible», es un concepto de la base aplicable a la redacción anterior, y obliga a considerar comprendida, la fijación de la base imponible, en la órbita del concepto de hecho imponible que el citado texto regula.

Posteriormente la parte expresa su argumentación esencial acerca de que ha hecho unos negocios jurídicos perfectamente lícitos y regulados en el Ordenamiento Jurídico por lo que no tiene cabida el fraude de ley declarado.

Hemos empezado afirmando que la Autonomía de la Voluntad en el ámbito jurídico y siempre en la órbita tributaria no se entiende, no puede ser entendida, como lo es en la esfera personal. Aquello que en lo privado no sólo es lícito y necesario para el desarrollo personal, puede ser desconocido por el Ordenamiento Jurídico Tributario. Quién pretende que sus determinaciones personales se conviertan en jurídicas y que el Estado despliegue sus medios de defensa para proteger los negocios celebrados ha de cumplir con las exigencias específicas y rigurosas del Ordenamiento Jurídico. Por lo pronto esas limitaciones han de respetar el Ordenamiento Jurídico en su totalidad, la moral, entendida en los términos en que es jurídicamente exigible, y el orden público, concepto que trasciende a lo meramente privado y al puro orden formal externo. Además han de concurrir los requisitos generales de los negocios jurídicos y de los particulares que resultan exigibles como consecuencia del específicamente celebrado.

La demandante en todas las explicaciones dadas conforma los negocios enjuiciados desde los presupuestos de las determinaciones personales, y desde esta perspectiva, nada de reprochable tiene su actuación. Lo que sucede es que desde esta perspectiva no puede producirse la deducción de intereses de la base imponible pretendida por la recurrente. Para que eso suceda sería necesario que las leyes, la moral y el orden público -entendidas como hemos expresado- permitieran la disminución de ingresos generales en territorio español en virtud de negocios jurídicos fraudulentos. Y decimos que fraudulentos porque desde su apariencia externa de realidad enmascaran una realidad que no es otra que la de la elusión de las bases liquidables. Y otra prueba definitiva, a nuestro juicio, de esa inexistencia de los negocios -en este caso benignamente calificada de fraudulenta, sin que entendamos el porqué- es que la estructura esencial del grupo al final de las operaciones no ha variado con respecto a la inicial. Si a ello añadimos, como hemos empezado diciendo, que el préstamo inicial, ha sido deshecho cuando la ventaja fiscal que con estas operaciones se pretendía fue eliminada, habrá de convenirse que la actividad elusiva, pese haber sido ocultada, es manifiesta.

Por lo que hace a los fines de la regulación de los intereses financieros a que el actor se refiere en su demanda en el sentido de que las discusiones parlamentarias de la Ley 43/1995, previeron y quisieron la concepción de los intereses que la demandante sostiene, es visto que las modificaciones introducidas en los Reales Decretos Leyes de 2012, ya citados, contradicen de modo patente esa voluntad, y, que, en nuestra opinión, tales modificaciones no son sino una explicitación en nuestra legislación de lo que ya estaba implícito en ella.

En cualquier caso, interesa no descontextualizar las cosas. Estamos analizando la expresa operación descrita, y no otra análoga o semejante, y, el motivo por el que se anula es el de que los negocios celebrados carecen de «causa» y estos negocios aunque se hayan celebrado con todos los requisitos y formalidades legales extrínsecas no pueden tenerse por válidos. Esto es lo que justifica la no deducibilidad de los intereses controvertidos, pronunciamiento que tiene una evidente importancia para todo lo que después diremos.

DUODÉCIMO.- Referencia a las normas defraudadas

Por lo que hace a las referencias que la resolución del TEAC efectúa al artículo 20 de LIS y a las que regulan el régimen de deducibilidad de los intereses financieros, y que son objeto de crítica por el recurrente en la demanda, conviene aclarar el debate y no oscurecerlo. A tal efecto hay que reseñar cual es la norma de cobertura, primero, y, luego, señalar cual es la norma defraudada.

Por eso, la resolución del TEAC cita, entre las primeras, como normas de cobertura, las reguladoras de los negocios jurídicos utilizados por el sujeto pasivo para conseguir su propósito elusivo.

A su vez, y como normas defraudadas, el artículo 4 y 10.3 de la LIS .

Todas las referencias que se contienen a otros textos legales distintas al artículo 10.3 y al 4 de la ley no tienen otro alcance que el de concretar como el aparente uso legítimo de esos textos legales ha producido la vulneración de estos preceptos.

Las normas de cobertura reguladoras de los negocios de ampliaciones de capital y préstamos han sido extrínseca y formalmente respetadas pero frontalmente violadas en su esencia pues los negocios jurídicos que las amparan carecen de causa por la elemental consideración de que después de todo el complejo negocial efectuado la estructura básica del grupo es la misma que al comienzo de las operaciones. El poder de la entidad matriz sobre las entidades participadas no ha variado.

La contraprestación que requiere la causa, como presupuesto de todo negocio jurídico, exige por su propia naturaleza una modificación en la estructura patrimonial del grupo contratante que aquí no se ha producido (la matriz sigue con la misma titularidad que al comienzo y los cambios accionales en las participadas son irrelevantes).

Siendo patente, a nuestro juicio que las normas de cobertura no son, ni de lejos, suficientes para justificar los negocios celebrados es la evidencia misma cuales son las normas defraudadas que no son otras que las que fijan las bases del impuesto y las que regulan las normas para llegar a su determinación.

En nuestra opinión, y pasando a otros puntos, en parte ya tratados, es manifiesta la voluntad de eludir el impuesto, lo que se ha hecho patente con la cancelación del préstamo previsto inicialmente para que durara 50 años y las causas que han justificado tal actuación sobre las que la parte nada ha explicado.

Volvemos a insistir en lo que a nuestro juicio es capital en este litigio. La demandante es libre de hacer las operaciones en el modo que tenga por conveniente. Esto es verdad, pero no lo es si esta libérrima decisión se quiera que tenga efectos jurídicos, para lo cual es necesario que se de una explicación de los intereses en juego, las alternativas existentes, las opciones posibles y las decisiones adoptadas explicando las razones que avalaron una decisión y no otras. A nuestro juicio esto no se ha hecho y las circunstancias posteriores, al deshacer la operación, han demostrado de modo irrefutable que la operación sólo se sustentaba en la ventaja fiscal; eliminada la ventaja fiscal había que deshacer la operación.

La parte recurrente está en su derecho al imputar al acto impugnado todos los vicios que el Ordenamiento Jurídico prevé, pero en todos ellos, y también el que se alega, ahora desviación de poder, se parte de la existencia de que no existe norma defraudada, las figuras jurídicas empleadas no son insólitas, la fiscalidad de la operación no es fiscal sino empresarial y no se consigue un efecto fiscal equivalente a la realización del hecho imponible. Rechazados estos presupuestos, como hemos expresado, no se sostiene el reproche de desviación de poder.

DÉCIMO TERCERO. - *Normas de Derecho Comunitario*

En una última alegación, por fin, desde las páginas 120 a 158, la parte expresa que la resolución ha infringido las normas de Derecho Comunitario, normas que después de un preámbulo concretan en: A) Infracción del Derecho de Establecimiento; B) Infracción de la Libre Circulación de Capitales; C) Infracción del Principio de Confianza Legítima; y D) Infracción de los Convenios en materia de Doble Imposición.

La parte expone su planteamiento de la cuestión en los siguientes términos: «La violación del Derecho comunitario viene dada, no por las normas aplicadas, que no discriminan contra las inversiones financiadas por entidades residentes en otros Estados de la UE, sino precisamente por la no aplicación de dichas normas que son comunes a grupos residentes y no residentes. Concretamente, la discriminación surge cuando en lugar de aplicar las normas sobre operaciones vinculadas para valorar con criterios de mercado las operaciones realizadas se acude a un mecanismo excepcional como el fraude de ley, en virtud del cual se ignoran las operaciones realizadas y los gastos fiscales asociados a ellas en razón exclusivamente de la vinculación, la residencia y el régimen fiscal de la entidad financiadora de la operación efectuada.».

Es manifiesto que en la problemática aplicada no existe elemento alguno de derecho comunitario, si se tiene presente que el punto crucial debatido es la deducibilidad de los intereses financieros. El elemento extranjero



se encuentra en el hecho subyacente, el contrato generador del préstamo, y en su análisis, habremos de operar y operamos con las reglas comúnmente aceptadas.

En este sentido también esta Sala manifiesta su sorpresa por haber acudido la Administración Tributaria al procedimiento de fraude de ley en un asunto de las características del que se decide.

Pero nuestra extrañeza es radicalmente diferente a la expresada por la parte, y ello porque el procedimiento legal escogido, por ser una previsión legal es aplicable a supuestos en los que concurren las circunstancias legales que la hacen aplicable. Nuestra extrañeza radica en el hecho de que en los innumerables asuntos que hemos resuelto, semejantes al que ahora se decide, la Administración ha optado por un mecanismo de pura y sencilla regularización no sujeta a las limitaciones sustantivas (sanciones) y procedimentales que este procedimiento de fraude de ley comporta.

Nuestra sorpresa radica en el mecanismo claramente favorable al recurrente que la Administración ha utilizado, lo que no sucede en supuestos sustancialmente análogos al que ahora se decide.

Por eso, a pesar de lo manifestado por el recurrente, el uso de este procedimiento es, contrariamente a lo que expresa, en su favor y no en su contra.

En cualquier caso, y con referencia a las manifestaciones del recurrente sobre la inaplicabilidad del Código de Conducta, lo que no es dudoso es que ese código es uno de los textos que ayuda a interpretar los límites morales que los negocios del tipo de los enjuiciados merecen, en los términos que antes hemos referido.

No se puede estar más de acuerdo con los criterios que el recurrente manifiesta, recogiendo doctrina del TJUE en su folio 124: «- El TJE ha sostenido que el mero hecho de que una filial se establezca en otro Estado miembro no implica en sí misma una evasión fiscal. - El TJE ha confirmado de forma expresa que es plenamente lícito tener en cuenta consideraciones de tipo fiscal a la hora de decidir el lugar de establecimiento de una filial, siendo el objetivo de reducir la propia carga fiscal un argumento legítimo desde el punto de vista comercial. - La aplicación de normas contra las prácticas abusivas estará justificada en la medida en que quede circunscrita a aquellas situaciones en que existe un elemento adicional del abuso. En su jurisprudencia reciente, el TJE ha brindado orientaciones más precisas respecto de los criterios para detectar prácticas abusivas, es decir, montajes puramente artificiales, fijando criterios objetivos verificables por terceros (así en el asunto Cadbury o Thin Cap). - Los Estados miembros deben ser capaces de asegurar un funcionamiento eficaz de sus sistemas fiscales, si bien es importante que ello no comporte obstáculos indebidos al ejercicio de los derechos que la legislación comunitaria confiere a los particulares y a los operadores económicos.». La cuestión, volvemos otra vez al principio, es si los negocios descritos avalan o contradicen estos principios. En nuestro sentir los negocios descritos vulneran de modo flagrante estos principios. La interpretación de este negocio se sustenta en principios que no son diferentes a los que requiere el Derecho Comunitario invocado.

DÉCIMO CUARTO. - *Libertad de establecimiento*

Por lo que hace a la libertad de establecimiento el recurrente expone en qué consiste la «libertad de establecimiento» citando al efecto las sentencias que estima conveniente (Baars, Lakhorst-Hohorst, Metallgesellschaft Ltd. y las que estima convenientes, sobradamente conocidas).

Hemos dicho anteriormente que en la regularización practicada no hay elemento de derecho comunitario, por lo que el asunto ha de ser resuelto exclusivamente desde los parámetros del derecho interno, pues de lo que se trata estrictamente es de tener por acreditados o no la realización de ciertos gastos financieros. Conclusión que excluiría de raíz la alegación sobre la infracción del derecho comunitario.

No se puede ignorar, sin embargo, que la resolución impugnada alude a la no tributación en el extranjero de los intereses controvertidos. Ello exige, que, definamos el alcance de esa mención en la resolución que se impugna.

En primer lugar, el alcance es muy limitado. La resolución no configura tal cuestión, el no pago de tributos por los intereses percibidos en el extranjero, como el elemento determinante de la regularización, sino como la prueba definitiva de que la ventaja fiscal está en el fondo de las operaciones efectuadas. Pero aunque esta operación hubiese tributado en el extranjero tal tributación no otorgaba legitimidad a los gastos financieros deducidos. Ello prueba la irrelevancia del elemento comunitario en la discusión controvertida.

El recurrente manifiesta: «La decisión adoptada reconoce expresamente la validez de los negocios efectuados y sin embargo los priva de sus efectos fiscales, bajo el pretexto de que han sido exclusivamente realizados con la finalidad de reducir el Impuesto sobre Sociedades español. En conclusión, lo que realmente está haciendo el TEAC es negar la deducción de intereses satisfechos a una entidad no residente, pero residente en la Unión Europea, como consecuencia de la compra de la participación de una sociedad española, en clara infracción de la libertad de establecimiento ejercida por SLFL y por SLSE.»



Al hacer esta afirmación se altera sustancialmente el debate, lo que se hace no es, como él afirma: «...negar la deducción de intereses satisfechos a una entidad no residente...» sino que los negocios jurídicos generadores de los intereses discutidos, pese a que formalmente se celebraron, carecían de causa lo que hace improcedentes tales intereses. Por eso las sentencias comunitarias que se citan tienen poco que ver con lo aquí controvertido, pues aquí, y no en los asuntos que se invocan, la esencia de la cuestión está en la invalidez de los negocios previos para obtener el fin pretendido, es decir, la reorganización practicada no requería los negocios practicados.

Aquí, en este litigio, no existe diferencia de trato entre residentes y no residentes y ello porque no están involucrados no residentes, en la deducibilidad de los intereses financieros discutidos.

La parte insiste, citando la sentencia de 17 de enero de 2008 (C-105/07 , caso N.V. Lammers & Van Cleff) que: «1. La mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de una sociedad vinculada establecida en otro Estado miembro no puede fundamentar una presunción general de prácticas abusivas ni justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.», pero es evidente, por todo lo que venimos razonando que esa sentencia y el asunto que decidimos nada tienen en común.

Termina el recurrente afirmando en la página 135: «i) Debe ser posible para el sujeto pasivo explicar que la transacción no realizada en términos de mercado tiene finalidad comercial genuina. ii) En dicho caso, la validez de estas razones debe poder ser juzgada caso por caso. iii) La información requerida al sujeto pasivo para probar la finalidad comercial no debe ser desproporcionada. iv) En cualquier caso, solamente aquella parte de la compensación que exceda de la que habría sido realizada en condiciones de mercado puede ser recalificada como una distribución de dividendos.». Pero es, precisamente, esto a nuestro juicio, lo que no ha hecho el recurrente. El recurrente, ni ha explicado la transacción, ni ha dado sólidas razones de lo efectuado.

DÉCIMO QUINTO.- Libertad de capitales

Por lo que hace a la libertad de capitales habrá de reiterarse todo lo antes dicho sobre la inexistencia de vínculo de derecho comunitario.

El recurrente en este planteamiento vuelve a insistir en que la no deducibilidad de los intereses supone una restricción a la libertad de circulación de capitales.

Si las cosas fueran como las cuenta el recurrente habría que aceptar la vulneración del principio invocado, pero lo que aquí sucede es que el título legitimador de los intereses no existe, porque el negocio jurídico generador del préstamo carece de causa, y es esta circunstancia, y no otra, la que hace improcedentes e inaplicables, las sentencias invocadas en este apartado.

Afirmar que la denegación de los intereses controvertidos constituye una infracción del principio de confianza legítima, se justifica en el uso de los derechos de defensa. Pero la realidad es que no se presenta un caso propio «sustancialmente idéntico» que permitiera a la recurrente invocar ese principio. Salvo vagas referencias tampoco parece que exista un tercero que haya sido tratado de modo distinto en iguales circunstancias. Contrariamente, y como ya hemos dicho, los ciudadanos nacionales vienen siendo tratados con mucha mayor severidad en situaciones sustancialmente análogas a la contemplada en este litigio, a como lo ha sido la entidad recurrente.

DÉCIMO SEXTO.- Vulneración de los Convenios de Doble Imposición

Se refiere la parte, finalmente, a la vulneración de los Convenios de Doble Imposición .

También aquí hemos de insistir en lo que constituye el elemento esencial de este proceso, la determinación de su perímetro, en este caso subjetivo.

La regularización practicada tiene su origen en el derecho interno y se efectúa con referencia a una entidad domiciliada en España.

No hay elemento por el que se pueda estimar involucrada entidad alguna extranjera. Es claro que la entidad nacional podría argumentar que se deniegan los gastos controvertidos por provenir de negocios celebrados con una entidad extranjera. Pero eso no es lo sucedido. El rechazo del gasto se origina en que el negocio en el que pretende sustentarse se ha hecho en fraude de ley con independencia de la cualidad nacional o extranjera del contratante, y a tal efecto poco importa que exista un Convenio de Doble Imposición, pues el vicio relevante es ajeno al elemento extranjero. La tesis que la recurrente sostiene es inasumible, pues de su razonamiento se infiere que cualquier conexión, de cualquier naturaleza, en una relación jurídica tributaria, con un elemento extranjero, comportaría la exclusión o inaplicabilidad del derecho nacional, lo que es inaceptable.

DÉCIMO SÉPTIMO.- Regularizaciones específicas



El siguiente grupo de problemas a que hemos de enfrentarnos es el de las regularizaciones practicadas, aunque sólo son objeto de impugnación las que a continuación vamos a examinar.

En primer lugar, vamos a analizar los ajustes negativos practicados por la actora procedentes de ajustes positivos realizados en periodos anteriores no abiertos a comprobación por prescripción y que han provocado los consiguientes ajustes positivos que provocan incrementos en la liquidación que se gira.

Sobre dichos ajustes cabe sentar las siguientes bases de partida: 1º) Se trata de ajustes globales, no individualizados, tanto en los ejercicios comprobados, como en los prescritos de los que se dice que proceden. 2º) No se ha podido comprobar de manera directa y perceptible de modo inmediato la conexión entre unos y otros ajustes. 3º) Tampoco existen referencias a dichos ajustes en las cuentas anuales y en la memoria, como es procedente.

De este modo el problema ha de ser resuelto conforme a las normas sobre carga de la prueba y en este caso, y no solo porque la cuestión discutida es un derecho, o beneficio de la actora y a ella le corresponde su prueba, sino también porque al incumplimiento de los deberes contables que pesan sobre el empresario no puede convertirse en una ventaja para el empresario incumplidor que es lo que aquí se pretende.

En cualquier caso una prueba contable en el proceso jurisdiccional sobre el extremo debatido tendente a acreditar los extremos referidos no había sido inocua.

Por tanto, y en punto a la regularización de H&BC Italy la impugnación ha de ser desestimada.

Por lo que hace a la Provisión de Cartera DEH France los hechos son los siguientes:

1º.- En el ejercicio 2003/2004 realizó un ajuste minorador del resultado contable por importe de 4.344.00 euros.

2º.- El citado ajuste tenía su antecedente en una provisión ajustada positivamente en el ejercicio 2001/2002, que, finalmente, se consideró improcedente.

3º.- La recurrente entiende que nada impide el ajuste negativo practicado conforme a lo establecido en el artículo 19.3 de la LIS .

Es evidente que ello no es así, porque los ajustes, que es de lo que aquí se trata, no tienen su tratamiento en el artículo 19 de la ley al no ser equiparables a un gasto. La provisión positiva efectuada por la recurrente debió ser oportunamente rectificadas usando los cauces legales en el ejercicio pertinente, pero lo que no puede hacerse es aplicarla en el ejercicio en que la parte estima oportuna y sin que medie circunstancia que lo justifique.

DÉCIMO OCTAVO.- Otras regularizaciones

En este apartado examinaremos lo referente a la Marca Legrain, los derivados de la absorción de Legrain por Productos Cruz Verde y los derivados de la depreciación de títulos de Fujian **Sara Lee** Consumer Products LTD

A) Regularización derivada del ajuste negativo, improcedente, de la Marca Legrain.

Los hechos que subyacen son los siguientes:

1º.- En fecha 30 de noviembre de 1987 la sociedad Productos Cruz Verde, NIF A08 060709, compra a la sociedad holandesa Akzo Cosumenten Prodlten, B.V. 250.000 acciones, 100% del capital de Legrain, S.A., NIF A08 062622. El precio de la compra es de 5.920.000.000 ptas., equivalentes a 35.579.916 ?.

2º.- En fecha 31 de diciembre de 1987 Legrain, S.A., NIF A08 062622 realiza una revalorización contable de sus activos por los siguientes importes: Inmovilizado material, 317.458.997 ptas., equivalentes a 1.907.966,99 ?, e Inmovilizado inmaterial, 485.300.000 ptas., equivalentes a 2.916.711,74 ?.

3º.- En fecha 1 de enero de 1988, Productos Cruz Verde, NIF A08 060709 absorbe a Legrain, S.A., NIF A08 062622, que se extingue, y toma la denominación de Cruz Verde Legrain, S.A.

4º.- En fecha 4 de julio de 1994 **Sara Lee** de España, NIF A28648608 absorbe, entre otras, a Cruz Verde-Legrain, S.A., NIF A08 060709, que se extingue.

5º.- Posteriormente **Sara Lee** de España, NIF A28648608 cambia su denominación por la actual **Sara Lee** Household and Body Care España, S.L.

La pretensión del recurrente de que se le apliquen lo dispuesto en la Disposición Transitoria 9ª en conexión con lo dispuesto en el artículo 11 apartado 4 y 5 de la ley no puede prosperar.

Los preceptos aplicables Disposición Transitoria 9ª de la Ley 43/1995 y artículo 11 apartados 4 y 5 de la ley citada no permiten la deducción cuestionada si se tiene presente que la revalorización contable se hizo con posterioridad a la adquisición de Akzo y que quienes la esgrimen tiene entre si las relaciones a que el artículo 42 del Código de Comercio se refiere, y, en cualquier caso, la adquisición de Legrain integraba un conjunto



heterogéneo de productos que impide la determinación de la cuantía de la Marca Legrain cuya amortización se pretende, en la cuantía que la actora pretende.

B) Por lo que hace a la regularización derivada de la absorción de Legrain, S.A. por Productos Cruz Verde.

Los hechos que están en el origen de esta regularización son: «PRODUCTOS CRUZ VERDE, S.A. adquirió por 5.920 millones de ptas. el 30 de noviembre de 1987 el 100% del capital de LEGRAIN, S.A. a la sociedad holandesa AZKO . PRODUCTOS CRUZ VERDE, S.A., que en aquella operación cambió su denominación por la de CRUZ VERDE LEGRAIN, S.A., absorbió, entre otras, a la sociedad LEGRAIN, S.A. mediante una operación que llevó a cabo el 1 de enero de 1988.

BODY CARE (antes denominada **SARA LEE** D.E. ESPAÑA, S.L.) es la actual sucesora de CRUZ VERDE LEGRAIN, S.A. a la que absorbió en 1994.

La absorbente de LEGRAIN, S.A. contabilizó la entrada de los activos y pasivos de la absorbida por un valor neto de 689.828.394 ptas. (su valor neto contable); y consideró que la diferencia de ese importe con el precio satisfecho por las acciones (5.920.000.000 - 689.828.394 = 4.630.171.606 ptas.), constituía una pérdida de fusión; cuyo reconocimiento le supuso declarar una base imponible negativa de 3.201.515.754 pesetas en su declaración-autoliquidación del ejercicio del 1 de julio de 1988 al 30 de junio de 1989.

En 1991 la O.N.I. incoó a CRUZ VERDE LEGRAIN, S.A. un acta, tras la que el 25 de junio de 1991 dictó a su cargo un acto de liquidación, con la que se incrementó la base imponible de aquel ejercicio 1988/1989, al considerar que ese importe de 4.630.171.606 no correspondía a una pérdida de fusión, sino que debía ser considerado como un activo inmaterial (Fondo de Comercio) que la sociedad absorbente debería reflejar contable o extracontablemente.

Disconforme con tal acto de liquidación, CRUZ VERDE LEGRAIN, S.A. y sus sucesoras interpusieron sucesivamente reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.C. (R.G.6613/1991), recurso contencioso administrativo ante la A.N. (Rec. nº. 02/115/1996) y recurso de casación ante el T.S. (nº. 3889/1999); instancias, todas ellas, que confirmaron aquellas regularización y liquidación de cuota en su día practicadas por la O.N.I. El T.S. dictó su sentencia el 15 de febrero de 2005 . La entidad terminó ingresando el 20 de diciembre de 2005 la cuota liquidada por la O.N.I. el año 2001.

La interesada, ante esta situación, solicitó en el procedimiento inspector que se reconociera en el ejercicio 2005 la procedencia de un ajuste negativo adicional por la depreciación del fondo de comercio reconocido por sentencia del Tribunal Supremo, que había adquirido firmeza en dicho ejercicio 2005.

Ahora bien, la Inspección señala que no se ha acreditado por la interesada que ese fondo de comercio generado en 1988 no haya sido objeto de deducción por las sucesivas personas jurídicas que lo han detentado , desconociéndose si alguna de ellas lo activó, lo amortizó, si se contabilizó el inicial acuerdo de liquidación y si se registró la confirmación del Tribunal Supremo. Y frente a ello la entidad señala que la Inspección ha tenido en sus manos toda la documentación para comprobar si se ha deducido previamente, pues se aprecia un enlace preciso y directo entre la documentación que obra en el expediente y la pretensión de la entidad.

Del expediente resulta que la petición de la interesada se realizó mediante nota adjunta a la diligencia nº 55 de 14 de julio de 2009 (pag. 4335 expte.) en la que se hizo constar que *"Efectúa entrega el Sr. Representante de la Entidad de nota escrita que se firma para identificación e incorporación al expediente; se incorporan igualmente los documentos que en ella se relacionan, que no se firman para la identificación por su carácter público y suficiente identificación"*. En la citada nota escrita se recogía que *"se entrega como justificación de la adquisición de la Legrain, escritura de compraventa de acciones de fecha 30 de noviembre de 1987. Igualmente se entrega el Acta incoada por la Inspección de los Tributos de fecha 8 de marzo de 1991, que fue confirmada mediante acuerdo de liquidación de 25 de junio de 1991 por el concepto Impuesto sobre Sociedades 1988/1989. Asimismo en relación con este procedimiento se entrega la Sentencia del TS que pone fin al procedimiento, y el Acto de ejecución de dicha Sentencia. Las consecuencias derivadas de este procedimiento es que en la fecha en que es firme la sentencia del TS debe aflorar un fondo de comercio por importe de 27.827,891,80 euros "*. Posteriormente, en diligencia nº 56 (pag 4431 expte) la Inspección solicitó que la interesada explicitara lo interesado, recogándose en diligencia nº 57, en Nota adjunta a la misma aportada por la interesada (pag. 4452 expte) que la documentación aportada en diligencia nº 55 , dejando aparte la escritura de compraventa de acciones, era *"la justificación del ajuste negativo que debe realizar la inspección al regularizar la situación tributaria del contribuyente como consecuencia de la citada Sentencia del Tribunal Supremo ya firme." »*.

Es manifiesto, que dadas las fechas en que se produjo la absorción generadora de los beneficios que se invocan, 1 de enero de 1988, las normas que a tal efecto se esgrimen son inaplicables.



Efectivamente, la Disposición Transitoria 9ª de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre) en conexión con el artículo 103.3 de la LIS limita su retroactividad a la entrada en vigor de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (BOE de 17 de diciembre), fecha en la que la absorción generadora de los beneficios pretendidos ya se había producido. La Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de Empresas (BOE de 10 de enero) no resulta aplicable pues para ello se requería que para la aprobación de la operación se hubiere acudido a la Comisión Informadora sobre Fusiones de Empresas lo que no sucedió. Finalmente, no puede olvidarse que la Disposición Transitoria otorga un beneficio que el legislador supedita a que «no se acredite que no ha sido deducido con anterioridad». Entendemos que esta prueba no es diabólica, como la parte dice, pero, en todo caso, es un beneficio que el legislador otorga supeditado a un acreditamiento, el de que «no se ha producido anteriormente la deducción» acreditamiento que no ha tenido lugar, como la propia actora reconoce, lo que comporta, también en este punto, la desestimación de la impugnación analizada.

C) Deducibilidad de la participación de cartera de la entidad Fujian **Sara Lee** Consumer Productos LTD.

El artículo 12.3 de la Ley 43/1995 ha sido interpretado por este Tribunal Supremo de manera reiterada en el sentido de que cuando se trata de valores extranjeros, para que estas deducciones sean aplicadas en España es necesario que los criterios contables utilizados conforme a la norma extranjera sean homologadas con las normas españolas.

Este criterio está, igualmente, expresado en Consultas de la Dirección General de Tributos. Así en consulta vinculante de fecha 2 de diciembre de 2004: «... en el caso de que la entidad participada fuera una entidad no residente en territorio español, el cálculo de los valores teóricos, tanto al inicio como al cierre del ejercicio deberá realizarse sobre las cuentas anuales de la sociedad participada ajustadas a los principios y normas de valoración vigentes en España (Código de Comercio, texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, PGC y demás legislación que le sea específicamente aplicable), de tal forma que el límite referido en el artículo 12.3 del TRLIS se calcule con criterios contables equivalentes a los que rigen en la consultante.».

El informe presentado a tal fin, además de insuficiente, no ha sido ratificado mediante la prueba judicial pertinente, lo que obliga también a desestimar el motivo de impugnación analizado.

DÉCIMO NOVENO.- *Sobre la sanción*

La sanción propuesta fue de algo más de 200.000 euros y la realidad fue que la sanción impuesta superó el 1.000.000 de euros.

La parte alega que el procedimiento caducó, pero es evidente que entre la fecha de inicio y la de notificación de la resolución sancionadora no transcurrieron más de seis meses, razón por lo que no se produjo la caducidad alegada, ya que es al transcurso de este lapso de tiempo entre la fecha de inicio del procedimiento sancionador y la notificación a la que se anuda la caducidad alegada.

Distinto tratamiento merece la alegación de vulneración del procedimiento establecido, pues es evidente que si la propuesta del instructor es modificada incrementándola en aproximadamente cinco más de su importe, tal hecho no puede llevarse a cabo sin volver a dar audiencia al administrado. Al no haberse efectuado se ha vulnerado de modo flagrante el procedimiento sancionador establecido y la sanción impugnada ha de ser anulada.

VIGÉSIMO.- *Costas*

Dada la estimación del recurso de casación que se acuerda no procede hacer un pronunciamiento expreso de las causadas tanto en la instancia, como en la casación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1º.- Estimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado. 2º.- Anular la sentencia impugnada de 25 de junio de 2015 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional. 3º.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo número 192/2012 excepto en punto a la sanción que se anula. 4º.- Sin costas en ambas instancias.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **TRIBUNAL SUPREMO Sala de lo Contencioso-Administrativo**

VOTO PARTICULAR FECHA:19/07/2016

Voto particular que formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Emilio Frias Ponce a la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 2553/2015. Con el mayor respeto que me merece el criterio de la mayoría me veo obligado a discrepar respecto al pronunciamiento estimatorio del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, que conduce a la anulación de la sentencia impugnada, en cuanto apreció la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria de los ejercicios 2002/2003, 2003/2004 y 2004/2005, y como consecuencia de ello, también para el ejercicio de la potestad sancionadora, al haberse excedido las actuaciones inspectoras del plazo legalmente establecido, pues desde el inicio de las mismas el 4 de julio de 2007 hasta la notificación de las liquidaciones el 9 de abril de 2010 habían transcurrido 1010 días, de los cuales 861 fueron hasta la firma del acta el 11 de noviembre de 2009 durante los que se habían suscrito 58 diligencias, fijándose por la Administración tan sólo 37 días de inspección efectiva, al imputarse el resto del tiempo como dilaciones indebidas. El criterio de la mayoría no comparte las conclusiones a que llegó la Sala de instancia sobre la imposibilidad de apreciar tardanza o demora alguna en las actuaciones inspectoras en este caso, con independencia del incumplimiento parcial de lo requerido por la Inspección, al haber continuado ésta interrumpidamente su actuación, siguiendo de esta forma la doctrina del Tribunal Supremo sentada en las sentencias de 19 de abril de 2012, 24 y 28 de enero de 2011, 24 de noviembre de 2011, 27 de junio de 2012 y 28 de septiembre de 2012, sobre la improcedencia de identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más las consecuencias del retraso en el suministro de la documentación, al tener relevancia solo en el cómputo del plazo la imposibilidad de la continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, y sobre la necesidad de concesión de un plazo no inferior a diez días cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, por considerar en este caso prioritario que la demandante no sostuviera la irrelevancia e innecesariedad de la documentación requerida por la Inspección, lo que le lleva a entender que la no aportación de la documentación requerida en tiempo no permitía el desarrollo con normalidad de la actuación inspectora, achacando, por otra parte, a la sentencia, con respecto al otorgamiento del plazo de 10 días, la falta de cuantificación imputable a la Administración, suponiendo además que toda la documentación requerida exigía el otorgamiento del plazo de diez días, lo que no era así a tenor del art. 36 del Real Decreto 939/1986, aplicable al caso, aunque en todo momento el administrado había dejado pasar el periodo de 10 días para entregar los documentos exigidos. Aunque la mayoría entiende que sus conclusiones no son sino una aplicación a los hechos de nuestra doctrina sobre la materia recogida en las sentencias de 22 de julio de 2013 y 25 de abril de 2014, entre otras, discrepo que esta doctrina sea mayoritaria al ser numerosos los pronunciamientos que llegan a la conclusión de que no procede para apreciar la existencia de una dilación la consideración objetiva y aislada de un retraso en la aportación de documentación por parte del inspeccionado, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo aquella dilación que impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilaciones por el presunto incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento. Así, conviene recordar, que desde la sentencia de 28 de enero de 2011 (rec. 761/2013) venimos declarando que es necesario evitar el automatismo en la consideración de las dilaciones no imputables a la Administración, no obstante los términos literales en los que se expresaba el art. 31. bis del Reglamento General de Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986, en la redacción dada por el Real Decreto 136/2000. Esta línea jurisprudencial es seguida por otras posteriores como las de 2 de abril de 2012 (rec. 6089/2008), 21 de septiembre de 2012 (rec. 3077/2009), 29 de enero de 2014 (rec. 4649/2011), y 25 de septiembre de 2015 (rec. 3973/2013), entre otras. Además la concesión de un plazo no inferior a 10 días cuando la Inspección requiere al obligado tributario la presentación de datos, informes u otros antecedentes es una exigencia reglamentaria que no puede soslayarse por lo que dispone el apartado 1 del art. 36 si no concurren las circunstancias previstas, esto es, que la documentación era la que tenía que estar a disposición de la Administración; sentencias de 24 de noviembre de 2011 (rec. 391/2009), 9 de noviembre de 2012 (rec. 1904/2009), 21 de febrero de 2013 (rec. 1869/2010) y 25 de septiembre de 2014 (rec. 2016/2012). Ante esta doctrina, y por compartir la apreciación de la Sala de instancia sobre la inexistencia de paralización de actuaciones en este caso, considero que el recurso del Abogado del Estado debió haberse desestimado, máxime cuando el escrito no contiene un análisis crítico de la sentencia recurrida, sobre esta cuestión. Emilio Frias Ponce **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado



Ponente D. Manuel Vicente Garzon Herrero, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la Letrada de la Administración de Justicia Ilma. Sra. D^a. Gloria Sancho Mayo. Certifico.

Voto Particular

VOTO PARTICULAR

FECHA:19/07/2016

Voto particular que formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Emilio Frias Ponce a la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 2553/2015.

Con el mayor respeto que me merece el criterio de la mayoría me veo obligado a discrepar respecto al pronunciamiento estimatorio del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, que conduce a la anulación de la sentencia impugnada, en cuanto apreció la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria de los ejercicios 2002/2003, 2003/2004 y 2004/2005, y como consecuencia de ello, también para el ejercicio de la potestad sancionadora, al haberse excedido las actuaciones inspectoras del plazo legalmente establecido, pues desde el inicio de las mismas el 4 de julio de 2007 hasta la notificación de las liquidaciones el 9 de abril de 2010 habían transcurrido 1010 días, de los cuales 861 fueron hasta la firma del acta el 11 de noviembre de 2009 durante los que se habían suscrito 58 diligencias, fijándose por la Administración tan sólo 37 días de inspección efectiva, al imputarse el resto del tiempo como dilaciones indebidas.

El criterio de la mayoría no comparte las conclusiones a que llegó la Sala de instancia sobre la imposibilidad de apreciar tardanza o demora alguna en las actuaciones inspectoras en este caso, con independencia del incumplimiento parcial de lo requerido por la Inspección, al haber continuado ésta interrumpidamente su actuación, siguiendo de esta forma la doctrina del Tribunal Supremo sentada en las sentencias de 19 de abril de 2012 , 24 y 28 de enero de 2011 , 24 de noviembre de 2011 , 27 de junio de 2012 y 28 de septiembre de 2012 , sobre la improcedencia de identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más las consecuencias del retraso en el suministro de la documentación, al tener relevancia solo en el cómputo del plazo la imposibilidad de la continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, y sobre la necesidad de concesión de un plazo no inferior a diez días cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, por considerar en este caso prioritario que la demandante no sostuviera la irrelevancia e innecesariedad de la documentación requerida por la Inspección, lo que le lleva a entender que la no aportación de la documentación requerida en tiempo no permitía el desarrollo con normalidad de la actuación inspectora, achacando, por otra parte, a la sentencia, con respecto al otorgamiento del plazo de 10 días, la falta de cuantificación imputable a la Administración, suponiendo además que toda la documentación requerida exigía el otorgamiento del plazo de diez días, lo que no era así a tenor del art. 36 del Real Decreto 939/1986 , aplicable al caso, aunque en todo momento el administrado había dejado pasar el periodo de 10 días para entregar los documentos exigidos.

Aunque la mayoría entiende que sus conclusiones no son sino una aplicación a los hechos de nuestra doctrina sobre la materia recogida en las sentencias de 22 de julio de 2013 y 25 de abril de 2014 , entre otras, discrepo que esta doctrina sea mayoritaria al ser numerosos los pronunciamientos que llegan a la conclusión de que no procede para apreciar la existencia de una dilación la consideración objetiva y aislada de un retraso en la aportación de documentación por parte del inspeccionado, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo aquella dilación que impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilaciones por el presunto incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento.

Así, conviene recordar, que desde la sentencia de 28 de enero de 2011 (rec. 761/2013) venimos declarando que es necesario evitar el automatismo en la consideración de las dilaciones no imputables a la Administración, no obstante los términos literales en los que se expresaba el art. 31. bis del Reglamento General de Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986, en la redacción dada por el Real Decreto 136/2000. Esta línea jurisprudencial es seguida por otras posteriores como las de 2 de abril de 2012 (rec. 6089/2008), 21 de septiembre de 2012 (rec. 3077/2009), 29 de enero de 2014 (rec. 4649/2011), y 25 de septiembre de 2015 (rec. 3973/2013), entre otras.

Además la concesión de un plazo no inferior a 10 días cuando la Inspección requiere al obligado tributario la presentación de datos, informes u otros antecedentes es una exigencia reglamentaria que no puede soslayarse por lo que dispone el apartado 1 del art. 36 si no concurren las circunstancias previstas, esto es, que la



documentación era la que tenía que estar a disposición de la Administración; sentencias de 24 de noviembre de 2011 (rec. 391/2009), 9 de noviembre de 2012 (rec. 1904/2009), 21 de febrero de 2013 (rec. 1869/2010) y 25 de septiembre de 2014 (rec. 2016/2012).

Ante esta doctrina, y por compartir la apreciación de la Sala de instancia sobre la inexistencia de paralización de actuaciones en este caso, considero que el recurso del Abogado del Estado debió haberse desestimado, máxime cuando el escrito no contiene un análisis crítico de la sentencia recurrida, sobre esta cuestión.

Emilio Frias Ponce

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Vicente Garzon Herrero, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la Letrada de la Administración de Justicia Ilma. Sra. D^a. Gloria Sancho Mayo. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS