

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064789

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 442/2016, de 1 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 356/2013

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. La conformidad prestada a las actas de conformidad se circunscribe a los hechos y no a la valoración jurídica que se derive de ello. No cabe equiparar automáticamente retraso y dilación imputable. Se requiere que el retraso haya producido un entorpecimiento de la actividad inspectora. No ha habido proporcionalidad en cuanto al plazo para cumplimentar las peticiones. El plazo de 10 días es mínimo. Los concedidos eran insuficientes. No cabe computar dilación cuando la información o documentación debe ser elaborada ad hoc. Aunque el plazo de las actuaciones fue rebasado, no procede la prescripción, si bien no pueden exigirse intereses de demora.

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Simulación relativa. *Venta de rama de actividad.* Como consecuencia de una *joint venture* entre dos grupos multinacionales, una filial en España de uno de los grupos vende a otra del otro grupo la rama de refrigerados lácteos por un euro, transmitiendo los activos y unos créditos. La transmitente declaró una pérdida fiscal, pues asignó al negocio un valor negativo, consecuencia de la estimación de pérdidas futuras del negocio, que se compensaba con los créditos cedidos. Se trata de un supuesto de simulación relativa, pues la pérdidas futuras son mera ficción o expectativa. La explicación del carácter deficitario del negocio fue la de que por política corporativa no comercializaba marcas blancas. La entidad transmitente no tiene derecho a deducir las eventuales pérdidas futuras.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), art. 55.

RDLeg. 4/2004(TR Ley IS), arts. 12 y 13

PONENTE:*Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000356 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02978/2013

Demandante: NESTLE ESPAÑA, S.A.

Procurador: EDUARDO CODES FEIJOO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a uno de octubre de dos mil dieciséis.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 356/2013 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. Eduardo Codes Feijoo, en nombre y representación de NESTLE ESPAÑA, S.A., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 9 de julio de 2013 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 10 de octubre de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 28 de noviembre de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

. Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, las partes, por su orden, concretaron sus posiciones en sendos escritos de conclusiones; quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 14 de septiembre de 2016, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 15 de septiembre de 2016, fecha en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.**

Objeto del recurso.

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC el 24 de abril de 2013, en virtud del cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por NESTLE ESPAÑA S.A. contra el acuerdo de liquidación dictado por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, derivado del acta de disconformidad nº NUM000 , incoada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 a 2006, por importe de 21.955.678,10 euros.

La resolución impugnada trae causa de la regularización practicada por la Administración tributaria como consecuencia de la deducción aplicada en el ejercicio 2006 por la entidad recurrente en relación con la venta de su "rama de actividad" de productos lácteos refrigerados a la empresa LACTALIS NESTLE PRODUCTOS LACTEOS REFRIGERADOS IBERIA S.A.

Segundo.

Pretensiones de las partes.

La parte actora articula en su demanda su oposición a la resolución impugnada en torno a dos motivos de impugnación:

1) Duración de las actuaciones inspectoras. Dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración tributaria.

2) Pérdida derivada de la venta de la rama de actividad a LACTALIS NESTLE PRODUCTOS LACTEOS REFRIGERADOS IBERIA S.A.

Con base en dichos motivos de impugnación, solicita se dicte sentencia por la que se anule total o parcialmente la resolución impugnada, dictada por el TEAC, así como el acuerdo de liquidación que le sirve de causa, decretando la devolución de la cuota tributaria ingresada y el pago de los intereses compensatorios que procedan legalmente.

Por su parte, la Abogacía del Estado se opone en su escrito de contestación a la demanda a las pretensiones de la actora y sostiene la inexistencia de prescripción y la improcedencia de las pérdidas alegadas de contrario, solicitando se dicte sentencia desestimatoria del recurso interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

Ambas partes reiteraron sus respectivas pretensiones en sus escritos de conclusiones .

Tercero.

Exceso de duración de las actuaciones inspectoras.

La primera de las cuestiones planteadas en este recurso se refiere a la duración de las actuaciones inspectoras.

A) Alegaciones de las partes .

En síntesis, mientras la actora afirma la improcedencia de las dilaciones que le imputa la Administración y sostiene que la superación del plazo máximo de duración de aquéllas debería implicar la nulidad del acuerdo de liquidación, la Abogacía del Estado advierte de la carencia de sentido jurídico de esta pretensión (por haber firmado varias actas en conformidad, aceptando los retrasos de 462 días que le atribuía la Administración) y la falta de interés jurídico de dicha pretensión (puesto que, al estar referida la liquidación al ejercicio 2006, el inicio del cómputo del plazo de prescripción se sitúa en julio de 2007 y la liquidación fue notificada en junio de 2011, por lo que en ningún caso se habría producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda).

La primera alegación del Abogado del Estado no puede ser acogida. En ocasiones anteriores (por ejemplo, en la SAN de 5 de mayo de 2016, recurso nº 189/2013), siguiendo reiterada doctrina jurisprudencial (de la que es muestra la STS de 16 de noviembre de 2015, RC 3160/2014), hemos dicho que la conformidad prestada en las actas de conformidad se circunscribe a los hechos y no a la valoración jurídica que la Administración estime que se derivan de aquéllos.

Por tanto, en este caso, en el que las actuaciones inspectoras abarcaban varios ejercicios y se proyectaban sobre varios impuestos, la conformidad prestada por la recurrente en actas referidas a esos otros conceptos impositivos debe entenderse limitada a los meros datos fácticos -puramente cronológicos- de las fechas en que se cumplimentaron las respectivas peticiones de información y a la constatación del retraso en su aportación respecto de la fecha fijada, pero no cabe extenderla a las consecuencias jurídicas derivadas de la interpretación de esos datos fácticos.

También hemos dicho reiteradamente, en aplicación de la doctrina jurisprudencial consolidada en esta materia (de la que es ejemplo la STS), que no cabe realizar una equiparación automática entre "retraso" y "dilación", pues ésta requiere, además de la concurrencia de un elemento objetivo (temporal), la del elemento teleológico, esto es, que el retraso haya ocasionado un efectivo entorpecimiento de la labor inspectora.

Tampoco podemos acoger la segunda de las alegaciones de la Abogacía del Estado. De la propia resolución del TEAC se deduce, precisamente, el interés jurídico de la pretensión de la actora. Es cierto que, incluso aunque se acogieran las alegaciones de ésta sobre la indebida atribución de las dilaciones, en ningún caso podría apreciarse la prescripción. Pero, no es menos cierto que, como bien señala el TEAC, aquellas alegaciones deben ser examinadas, puesto que si, aun siendo improcedente la deducción aplicada, se apreciara la indebida extralimitación en el plazo de duración del procedimiento inspector, sería de aplicación el artículo 150.3 de la LGT , que señala: " El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento " .

Por tanto, es preciso determinar si es correcta o no la imputación de las dilaciones a la entidad recurrente (inicialmente cuantificadas en el Acta en 462 días, aunque esta cifra fue rebajada por el TEAC) y, en definitiva, si puede apreciarse o no una extralimitación en el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras fijado por la ley.

B) Valoración de las dilaciones imputadas .

Tras examinar el conjunto de lo actuado, la Sala considera necesario efectuar las siguientes consideraciones:

1. El procedimiento inspector se ha desarrollado a lo largo de 763 días naturales (transcurridos desde la comunicación de inicio notificada el 25 de mayo de 2009, hasta la notificación del acuerdo de liquidación el 28 de junio de 2011), señalándose en el acuerdo de liquidación, por remisión a las consideraciones vertidas por el actuario en el Acta, que 150 son " días transcurridos sin dilación del obligado tributario " .

2. En el curso de las actuaciones inspectoras se extendieron 29 diligencias y la Administración realizó 154 peticiones de información y documentación a la entidad, lo que refleja la envergadura del procedimiento inspector y la intensidad con que se llevó a cabo.

3. El criterio seguido por la Inspección para computar las dilaciones imputadas a la entidad es puramente cronológico, teniendo en cuenta sólo el elemento objetivo del retraso en la cumplimentación de las peticiones formuladas por la Inspección.

Así se deduce, sin lugar a dudas, de la página 3 del acuerdo de liquidación, que describe el criterio de cómputo del actuario y, tras dejar constancia de la invocación por éste del artículo 104 del RD 1065/2007, señala que en el Acta se establece:

" En Anexo I al informe complementario de la presente Acta se contiene el detalle individualizado de las peticiones efectuadas por la Inspección, de la fecha en que debieron ser cumplimentadas y de la fecha en que lo fueron efectivamente.

Desde ese detalle, en los términos establecidos en el precepto antes citado del Reglamento aplicable, se han considerado dilaciones imputables el retraso en la cumplimentación de lo interesado por la Inspección.

En Anexo II al informe complementario de la presente Acta se acompaña calendario de días naturales transcurridos desde el inicio de las actuaciones inspectoras hasta el día de hoy, consignando por cada uno de esos días naturales si el obligado tributario estaba al corriente de entrega de lo requerido por la Inspección, en cuyo caso ese día se ha computado como días de transcurso efectivo del plazo legalmente establecido para la Inspección, o si cada uno de esos días el obligado tributario estaba en dilación de entrega de lo requerido por la Inspección, supuesto en el que ese día se ha computado en dilación de la Entidad y de no cómputo a efectos de límite temporal para las actuaciones de la Inspección.

La síntesis de ese cómputo es que desde el día de inicio al día de hoy, el tiempo efectivo transcurrido, a efectos de límite legal de actuaciones inspectoras, ha sido de 150 días naturales ".

Pues bien, al asumir el acuerdo liquidatorio el criterio de cómputo del actuario está incurriendo en el mismo error que éste, al equiparar, automáticamente y sin matización alguna, los conceptos de retraso y dilación imputable.

Ya hemos señalado anteriormente que la falta de entrega en el plazo fijado de la totalidad de la documentación o información requerida constituye sólo el primer requisito de los que deben concurrir para poder apreciar una dilación imputable al contribuyente. Es decir, aquélla es condición necesaria, pero no suficiente, para que se produzcan los efectos jurídicos propios de la dilación. Para poder apreciar la existencia de ésta, junto al elemento objetivo -retraso- debe concurrir también el elemento teleológico, esto es, que como consecuencia de aquel retraso se haya producido un efectivo entorpecimiento de la actividad inspectora, lo que nos lleva, a su vez, a considerar que este entorpecimiento sólo se podrá producir cuando la documentación o información solicitada sea relevante y necesaria para la inspección, pues no cabría hablar razonablemente de entorpecimiento por la falta de aportación de algún dato (documentación o información) irrelevante o innecesario para la labor inspectora.

En principio, cabe presumir que la Inspección solo solicitará al contribuyente aquella documentación o información que sea relevante y trascendente para su labor. Pero es cierto que, en la práctica diaria, esto no siempre es así. Por ello, si lo pedido no fuese, con toda evidencia, relevante y trascendente para los fines de la inspección o, si el contribuyente cuestionase la relevancia y trascendencia de lo pedido para dichos fines, como aquí ha ocurrido, la Administración vendrá obligada a justificar tales extremos para demostrar que ha concurrido un efectivo entorpecimiento de la labor inspectora por el retraso o la falta de aportación por el contribuyente de aquello que le había sido solicitado.

Y, al hilo de esta última consideración, también se debe tener presente que no puede equipararse automáticamente y de manera acrítica el hecho de que se produzcan actuaciones con el "desarrollo con normalidad de la actuación inspectora", pues éste "requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si ésta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección", como recuerda la STS nº 1.864/2016, de 19 de julio, RC 2553/2015.

Pues bien, en el supuesto examinado observamos que la Administración, sin matización alguna, ha equiparado el mero retraso cronológico en la aportación de lo pedido con la existencia de dilación imputable al contribuyente. Ese error de planteamiento inicial ha llevado, lógicamente, a un resultado inaceptable, al imputar automáticamente a la entidad como días de dilaciones todos aquéllos en que no estaban absolutamente cumplimentadas todas las peticiones efectuadas por la Inspección, sin consideración alguna de otras circunstancias concurrentes que debieron haberse tenido en cuenta (a las que aludiremos en los siguientes apartados).

Esta realidad sería bastante, por sí sola, para rechazar en este caso el cómputo de las dilaciones imputadas a la recurrente. Sin embargo, aun cabe añadir otras razones que expondremos a continuación.

4. La Inspección y el TEAC (éste expresamente) han obviado la aplicación del principio de proporcionalidad que debe ser observado al fijar el plazo para cumplimentar una petición.

Al iniciarse el procedimiento el 25 de mayo de 2009, la normativa aplicable a este respecto es la contenida en el Real Decreto 1065/2007, que entró en vigor el 1 de enero de 2008, que en su artículo 55 establece:

Artículo 55. Disposiciones generales.

1. Los requerimientos individualizados de información que realice la Administración tributaria deberán ser notificados al obligado tributario requerido e incluirán:

a) El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información.

b) El periodo de tiempo a que se refiere la información requerida.

c) Los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

2. En los requerimientos de información se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada.

No obstante, cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición. Cuando se trate de documentos, elementos o justificantes que no deban estar a disposición de dichos órganos, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a los órganos de inspección o de recaudación actuantes para que puedan obtenerla directamente.

Ese plazo de diez días establecido normativamente es sólo el mínimo imprescindible que debe ser respetado en los casos en que se requiera del contribuyente la aportación de información o documentación que no deba estar a disposición de la Inspección pero, a partir de ahí, la fijación del plazo concreto que se conceda a éste para cumplimentar una petición debe ser proporcionada a la naturaleza de la información o documentación pedidas, al volumen de éstas y a su disponibilidad, así como, en su caso, a la dificultad para su obtención. En este sentido, debemos recordar que esta Sala se ha pronunciado sobre la aplicación del principio de proporcionalidad al mencionado plazo, entre otras, en las SSAN de 21 de mayo de 2015 (recurso nº 189/2012) y 1 de abril de 2016 (recurso nº 46/2012) .

Por ello, ni siquiera en los supuestos en los que el plazo otorgado para cumplimentar una petición fuera superior a diez días podría afirmarse automáticamente la existencia de una dilación por el solo hecho de haberse superado el plazo concedido sin que la entidad hubiere realizado la aportación completa de lo pedido. Es preciso, por el contrario, tomar en consideración y valorar adecuadamente todas las circunstancias concurrentes y, entre ellas, las que antes hemos indicado.

Sin embargo, no es esto lo que ha hecho la Administración, como se deduce del conjunto de lo actuado y, singularmente, del examen de lo acaecido en relación con determinadas peticiones (números 55, 88 y 129, que totalizan 73 días), cuya cumplimentación pretendió aquélla en plazos que resultaban claramente insuficientes a la vista de su concurrencia simultánea con otras muchas peticiones (otras 10, 6 y 20 peticiones, respectivamente).

5. Desde una perspectiva general, el comportamiento de la entidad en el curso de las actuaciones ante las múltiples peticiones efectuadas por la Inspección revela un indudable ánimo de colaboración que debe ser tomado en consideración, junto con las demás circunstancias, a la hora de valorar las concretas dilaciones que se le imputan.

En este sentido, no cabe apreciar en la entidad la existencia de una actitud tendente a dificultar o entorpecer la labor inspectora. Antes al contrario, pese a la notable intensidad del procedimiento inspector (en el que se realizaron 154 peticiones de información y documentación, y se extendieron 29 diligencias a lo largo de más de dos años), a la dificultad objetiva de cumplimentación de algunas de las peticiones (por su volumen o la dificultad de su elaboración) o a la absoluta improcedencia de alguna de ellas (como la nº 135, de 55 días, constatada incluso por el TEAC, que refiere que la Inspección requirió a la entidad para que se "reafirmase" en las contestaciones realizadas en fecha anterior), la actitud de la actora ha sido respetuosa con el principio general de colaboración que le era exigible.

6. Por otra parte, cabe apreciar que determinadas peticiones de la Inspección (como, por ejemplo, las peticiones números 3, 24 y 129, relativas a operaciones vinculadas y a la evolución de los gastos de publicidad, que totalizaban 212 días) no implicaban la puesta a disposición de aquélla por parte de la entidad de información o documentación de aportación obligatoria, sino de información o documentación teóricamente útil para la labor inspectora que debía ser elaborada ad hoc por la recurrente a partir de la información contenida en los documentos que sí han de estar a disposición de la Inspección cuando ésta los requiera (artículo 71 del RD 1065/2007).

Esta Sala ha resuelto (por todas, baste citar la SAN de 9 de octubre de 2008, recurso nº 251/2005 , invocada en la demanda) supuestos sustancialmente asimilables al ahora enjuiciado, señalando que en estos casos no cabe apreciar dilación indebida del contribuyente porque "el deber de conciliación de datos viene referido por tanto a una actividad que se impone al contribuyente bajo el aparente cobijo de su deber de colaboración pero que, en realidad, se convierte en una obligación nueva, sin amparo legal, y que de hecho entraña una especie de encomienda a aquél para que sustituya a la propia Inspección en el examen y valoración de los datos ya aportados, lo que al margen de lo que podamos opinar sobre el resultado final de la Inspección, es una imposición cuyo cumplimiento podía ser legítimamente rehusado por la persona o entidad requerida y, por consiguiente, no puede dar lugar a una dilación indebida del contribuyente".

Esto es, en virtud del principio general de colaboración el contribuyente está obligado a facilitar y no entorpecer la labor inspectora, pero la interpretación y aplicación de dicho principio no pueden ir tan lejos como para concluir que el contribuyente está obligado a sustituir a la Inspección en la labor de conciliación o valoración de datos, información y documentación que le es propia, so pena, si no lo hace -y, además, en el plazo que le fije la Inspección- de incurrir en dilación imputable. Por ello, a este respecto, la actuación de la Administración en este caso no ha sido correcta.

7. Algunas de las dilaciones imputadas a la entidad por la Inspección han sido rechazadas totalmente (peticiones números 85, 98, 100 y 135, que totalizaban 157 días) o en parte (petición nº 99, apreciando sólo 12 días de dilación, en lugar de los 27 que figuraban en el Acta de Disconformidad) por el TEAC por su clara improcedencia, también constatada por esta Sala.

8. En otro caso (petición nº 109) la Inspección trasladó a la entidad, en forma de dilación imputable (cuantificada en 28 días), las consecuencias de haber formulado una ambigua, genérica y no suficientemente precisada petición, consistente, tal como refleja el TEAC, en que la entidad se manifestase acerca de " si le constaba (...) que el resultado de la participada no se produjo de forma regular en el tiempo en los ejercicios objeto de comprobación ".

Tal proceder de la Inspección, avalado por el TEAC, no puede ser aceptado por la Sala. La falta de respuesta tempestiva a una petición de tal ambigüedad no puede generar, como defiende el TEAC, una nueva obligación para el contribuyente consistente en solicitar aclaración a la Inspección sobre lo pedido (con la consecuencia, en caso contrario, de incurrir en dilación imputable) y, desde luego, la concreta información requerida no puede conceptuarse como de obligatoria aportación para el contribuyente, pues entraña una valoración sobre datos relativos a la participada que podría comportar consecuencias jurídicas y, como tal, a quien corresponde asumir su realización es a la propia Inspección.

9. A todo lo anterior cabe agregar aun otra circunstancia destacable, cual es la de que la Administración no dictó acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Es decir, pese al ingente número de peticiones de información y de diligencias realizadas en el marco de una inspección que abarcaba tres ejercicios y varios conceptos impositivos, la Administración no hizo uso de la facultad que le reconoce la legislación para extender el plazo más allá de los 12 meses fijados con carácter general.

Es obvio que, en principio, la Administración no está obligada a ejercitar tal facultad. Pero también lo es que ante una actuación inspectora de tal intensidad y envergadura, lo lógico habría sido ampliar el plazo a fin de evitar las consecuencias legalmente anudadas al exceso injustificado de duración de las actuaciones inspectoras. De esa manera, además, la Administración podría haber tenido suficiente margen temporal para desarrollar su actuación, sin incrementar desproporcionadamente la obligación de colaboración de la entidad mediante la exigencia de cumplimiento simultáneo de múltiples peticiones de información y documentación.

10. A la vista de las reflexiones anteriores, es claro, a juicio de la Sala, que en el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no puede ser tomadas en consideración todas las dilaciones que la Administración imputa a la recurrente, debiendo descontarse del cómputo, al menos, 485 días de dilaciones, lo que conduce a la conclusión de que en este caso el plazo máximo de duración legalmente establecido ha sido rebasado.

C) Consecuencias de la excesiva duración de las actuaciones .

Señala la actora que la consecuencia de la excesiva duración de las actuaciones es la nulidad del acuerdo de liquidación.

Esta alegación de la recurrente no puede ser acogida por no tener amparo en la normativa aplicable. La consecuencia normativamente prevista para tal exceso es la no interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda. Pero, como antes dijimos (y también señala el TEAC en la página 7 de su resolución), del exceso de duración de las actuaciones en el supuesto contemplado no puede derivarse la

prescripción del derecho a liquidar de la Administración, dado que desde que finalizó el plazo para presentar la autoliquidación -25 de julio de 2007- hasta que se notificó el acuerdo de liquidación -28 de junio de 2011- no habrían transcurrido los cuatro años exigibles.

Ahora bien, la excesiva duración del procedimiento lleva aparejada en este caso la aplicación del artículo 150.3 de la LGT, con arreglo al cual no pueden exigirse intereses de demora desde que se produjo dicho incumplimiento (es decir, desde el día en que acabó el plazo legal de 12 meses) hasta que finalizó el procedimiento mediante la notificación del acuerdo liquidatorio.

Cuarto.

Hechos acreditados en relación con la venta de "rama de actividad" a LACTALIS IBERIA.

En cuanto al fondo del asunto, la cuestión polémica se refiere a la determinación de la procedencia o improcedencia de la deducción por pérdidas aplicada por la recurrente en el ejercicio 2006, derivada de la venta de lo que ella misma denominó como "rama de actividad" de producción y comercialización de refrigerados lácteos (yogures, postres y quesos frescos).

Para resolver la citada cuestión es preciso tener en cuenta los hechos que aparecen acreditados documentalmente en las actuaciones en referencia a las siguientes entidades: NESTLE S.A., domiciliada en Suiza (en adelante, NESTLE); GROUPE LACTALIS S.A, domiciliada en Francia (en adelante LACTALIS); NESTLE ESPAÑA S.A., domiciliada en España (en adelante NESTLE ESPAÑA); LACTALIS NESTLE PRODUCTOS LACTEOS REFRIGERADOS IBERIA S.A., domiciliada en España (en adelante, LACTALIS IBERIA); y LACTALIS NESTLE PRODUITS FRAIS S.A., domiciliada en Francia (en adelante, LACTALIS NESTLE FRANCIA que, a su vez, era propiedad de LACTALIS en un 60% y de NESTLE en el 40% restante). Son los siguientes:

1) A principios de 2006, NESTLE y LACTALIS llegaron a un acuerdo para -entre otros objetivos- combinar sus respectivos negocios locales de refrigerados lácteos y, a tal fin, idearon la creación de una empresa conjunta (denominada empresa local JV- JOINT VENTURE) en cada uno de los países a los que se extendía el acuerdo, empresas a la que transferirían sus respectivos negocios locales referidos a refrigerados lácteos.

2) El 31 de mayo de 2006, NESTLE ESPAÑA constituyó la sociedad LACTALIS IBERIA, suscribiendo aquélla la totalidad de las acciones de ésta.

3) El 26 de octubre de 2006, NESTLE ESPAÑA vendió por su valor nominal la totalidad de las acciones de LACTALIS IBERIA a LACTALIS NESTLE FRANCIA.

4) El 10 de noviembre de 2006 y el 1 de diciembre de 2006, NESTLE concedió sendos créditos de 115.404.000 euros y de 37.549.000 euros a LACTALIS NESTLE FRANCIA.

5) El 1 de diciembre de 2006, NESTLE ESPAÑA adquirió de NESTLE esos dos créditos por su valor nominal, pasando a ser acreedora de LACTALIS NESTLE FRANCIA por 152.953.000 euros.

6) El 1 de diciembre de 2006, NESTLE ESPAÑA vendió en escritura pública a LACTALIS IBERIA su "rama de actividad" de refrigerados lácteos (integrada por los elementos descritos en la escritura) y los dos créditos que ostentaba frente a LACTALIS NESTLE FRANCIA (por valor de 152.953.000 euros) por un precio global de 1 euro.

6.1.- El valor contable de los elementos transmitidos en dicha venta fue el siguiente: 55.274.014,23 euros de los activos; otros 2.530.847,48 euros, correspondientes a trabajos informáticos y adquisiciones de mobiliario que en el momento de la venta se estaban realizando en relación con la actividad objeto de transmisión; y 152.953.000 euros correspondientes a los dos créditos antes mencionados.

6.2.- En la operación se acordó que los 595 trabajadores que tenía NESTLE ESPAÑA pasaran a LACTALIS IBERIA (lo que tuvo lugar entre el 1 de diciembre de 2006 y el 1 de enero de 2007), cifrándose el valor de las indemnizaciones que, eventualmente, aquélla hubiera debido abonar en caso de despido en 27.097.387,28 euros. Esta cifra no quedó reflejada en la escritura que documentó la operación de venta.

6.3- Tampoco quedó reflejado en la escritura de venta el valor de otros elementos que, sin embargo, sí aparecen en aquélla expresamente transmitidos como integrantes de la rama de actividad: las recetas, procesos y técnicas de fabricación, así como el know-how y todos aquellos intangibles (listas de clientes, fichas de consumo, informaciones sobre competencia, etc.) y demás informaciones vitales para el negocio de producción y comercialización de los productos refrigerados lácteos (yogures, postres y quesos frescos) utilizados por NESTLE ESPAÑA para el desarrollo de su actividad.

6.4.- NESTLE ESPAÑA recibió para aquella operación una subvención oficial de 224.785,50 euros el 30 de noviembre de 2006.

6.5.- LACTALIS IBERIA no se hizo cargo de ningún pasivo que NESTLE ESPAÑA tuviera en razón de la rama de actividad transmitida.

7. Como resultado de la operación, NESTLE ESPAÑA contabilizó en el ejercicio 2006 una pérdida de 210.533.075,20 euros.

A efectos fiscales, la pérdida computada en el ejercicio 2006 fue de 58.368.042,49 euros, ya que la entidad realizó un ajuste positivo al resultado contable de 152.953.000 euros y un ajuste negativo de 787.967,29 euros, dejando en 152.165.032,70 euros la parte de la pérdida contabilizada que sería deducida en ejercicios futuros.

Quinto.

Justificación de la operación por la parte actora.

La entidad sostiene en la demanda -en síntesis- que la operación objeto de regularización estaba justificada en virtud de los resultados económicos fuertemente deficitarios que la división de NESTLE ESPAÑA de lácteos refrigerados venía teniendo desde hacía tiempo, resultado que no era previsible que cambiara en el futuro (según dictamen emitido a instancia de la entidad por Don Roman y Don Virgilio, socios del Departamento de Corporate Finance de AFI).

La venta de la división de productos lácteos refrigerados a LACTALIS IBERIA se realizó con la condición de que ésta continuara con la distribución de lácteos refrigerados, pues el contrato marco de NESTLE con LACTALIS incluyó el pacto de que cada parte gestionaría el negocio transmitido de manera ordinaria y de la misma manera a como se había realizado hasta entonces.

El interés de NESTLE ESPAÑA en que se mantuviera la actividad de lácteos refrigerados pese a sus resultados deficitarios se basaba en el cuidado con que la multinacional NESTLE gestiona su marca, evitando especialmente que la misma se asocie a conflictos o tensiones laborales (razón por la que los 595 trabajadores de NESTLE ESPAÑA pasaron a LACTALIS IBERIA)..

De esa manera, la entrada de un nuevo socio mayoritario en el negocio, con amplia experiencia en el sector, dio un giro estratégico al negocio, mejorando sus operaciones, pero no inmediatamente sus resultados. Se elevó notablemente la facturación, lo que no habría sucedido de haber continuado con el negocio NESTLE ESPAÑA, dado que aquel incremento se basó principalmente en la fabricación de productos de marca blanca, que no podían ser fabricados por NESTLE debido a su política comercial relativa a la prohibición de fabricación de productos de la marca del distribuidor.

Por tanto -señala la actora-, el sentido económico de la operación se encuentra en la decisión de NESTLE ESPAÑA de dar una solución a las pérdidas crecientes derivadas de la explotación de su división de productos lácteos refrigerados mediante una solución que respetase al máximo su política social corporativa (evitando despidos, cierres de fábricas, abandono de los mercados, etc).

En la operación de venta de la "rama de actividad" -señala la demanda- se transfirieron activos por valor contable de 57,8 millones de euros, pero con un valor de mercado negativo de 152 millones de euros, así como, por otro lado, dos créditos adquiridos por NESTLE ESPAÑA a su matriz NESTLE, que totalizaban 152,95 millones de euros, cuya finalidad era compensar dicho valor negativo.

La necesidad de compensación vino determinada por la valoración negativa del negocio, ya que de no existir tal compensación ningún comprador habría estado dispuesto a continuar con la actividad en España de la división de NESTLE ESPAÑA dedicada a la comercialización de productos lácteos refrigerados.

Añade la demanda a este respecto que la cesión de créditos por importe de 152,95 millones de euros por NESTLE a NESTLE ESPAÑA se debió a que ésta carecía de la liquidez necesaria para afrontar la compensación a otorgar a LACTALIS IBERIA.

Concluye la actora su justificación de la operación señalando que la valoración efectuada por el experto independiente se ha confirmado con los resultados obtenidos por LACTALIS IBERIA en los ejercicios siguientes, en los que se registraron pérdidas por valor de 788.000 euros en 2006 (en sólo un mes), 15.529.000 euros en 2007, 21.232.831 en 2008, 13.072.451 euros en 2009 y 23.614.514 euros en 2010.

Y, respecto de las consecuencias fiscales de la operación, señala la actora:

" C) Consecuencias fiscales de la operación.

De las operaciones anteriormente expuestas, a consecuencia de la valoración negativa del negocio en España que se transmite a la sociedad también española Lactalis Iberia, se deriva una pérdida consistente en el valor contable de los activos pertenecientes a la rama de actividad de Nestlé España de refrigerados lácteos.

Es importante poner de manifiesto que las únicas pérdidas que tienen impacto en la cuenta de resultados de Nestlé España y, por lo tanto, efectos fiscales en España como consecuencia de la transmisión de la rama de actividad son los derivados de la transmisión de un negocio fuertemente deficitario, y que, para que una sociedad independiente lo pueda adquirir ha de tener una compensación a dicho valor negativo como la fijada entre Nestlé España y Lactalis Iberia.

Como consecuencia de la transmisión de los activos materiales que constituyen la rama de actividad objeto de valoración negativa, a cambio de un euro, se ha de contabilizar en la cuenta de resultados una pérdida equivalente al importe íntegro de los activos contabilizados, es decir, 58.368.042,49 euros, dado que el importe ingresado por la compraventa de la rama de actividad, que fue valorada como un negocio deficitario en -153,0 millones de euros, fue un precio simbólico de 1 euro.

Asimismo, se transmiten los créditos otorgados como inyección financiera en el negocio deficitario de productos lácteos refrigerados de Nestlé a los efectos de contribuir a reflotar el negocio en cuya gestión a partir de entonces contribuiría el Grupo Lactalis, dada su especialización en dicho mercado.

La transmisión de dichos créditos financieros no tiene impacto alguno en la base imponible del ejercicio 2006, sino que su potencial impacto negativo se traslada a los ejercicios en los que efectivamente se produzcan las pérdidas, a través de un sistema de diferimiento temporal (la pérdida contabilizada por la transmisión de los créditos se recoge en la cuenta de resultados del ejercicio 2006, pero se ajusta en la base imponible para ser objeto de deducción en ejercicios futuros), cuyo sentido es, precisamente el saneamiento de un negocio propio ya existente en España y fuertemente deficitario, motivo por el que dicho impacto negativo ha de localizarse en España y en sede del gestor original del negocio deficitario según una evidente lógica empresarial.

Asimismo, este resultado negativo en sede de Nestlé España supone igualmente un ingreso en sede de la empresa española (Lactalis Iberia) a medida que se inyecta la tesorería necesaria y se recupera o revierte el valor del fondo de comercio negativo (o ingresos a distribuir en varios ejercicios), tal como confirmó el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en respuesta a la consulta formulada por Lactalis Iberia".

Sexto.

Oposición de la Administración demandada a la justificación aportada por la actora.

El Abogado del Estado se opone a las alegaciones de la actora y, en síntesis, sostiene a este respecto que estamos ante un caso típico de simulación relativa, encubierto a través de la operatoria realizada (compleja, con operaciones entrecruzadas) y de los argumentos de la demanda, para presentarla como si fuese una actuación correcta y necesaria.

Niega que las partes hayan actuado con independencia, pues la operación se ha realizado en ejecución del convenio de joint venture acordado entre NESTLE y LACTALIS, por lo que debe tenerse en cuenta " el conjunto global de las operaciones realizadas, incluso con carácter internacional, y no solo la finalmente ejecutada (que es la que suele plasmar la eliminación de la deuda tributaria para calificar la situación jurídica existente) ", a efectos de esclarecer lo ocurrido, aunque no sea necesario en este caso.

Afirma que la cesión de rama de actividad se ha utilizado de forma jurídicamente incorrecta para generar una pérdida económica y fiscal que realmente no existe y entiende justificado que la Administración no haya acudido a la declaración de fraude de ley o de conflicto, ni aplicado las normas de valoración de operaciones vinculadas, así como el que aquélla haya contrastado la "tortuosa" operación realizada con la que habría sido correcta o con la que normalmente se hace en estos casos.

Niega la justificación económica de la operación global por las contradicciones básicas en que a su entender incurre. Aquélla consiste en un " mero traspaso de supuestas pérdidas futuras ", de manera que " mientras que el activo que se cede es real y se cede de presente, las supuestas futuras pérdidas son mera ficción o expectativa y, si finalmente concurren, concurrirían en fechas futuras ", razón por la que la cesión de la rama de actividad fue acompañada de una cesión de dos créditos a modo de compensación de esas supuestas pérdidas futuras.

Señala que en la operatoria seguida hay una actuación incorrecta y otra que lo es en cuanto que aprovecha la opacidad que permiten los grupos de sociedades en tanto no se consolide su contabilidad.

La primera actuación incorrecta consiste en que la entidad recurrente cede una rama de actividad y dos créditos por un euro, activando una supuesta futura pérdida, lo que no está permitido civilmente, ni contablemente ni fiscalmente.

Por otra parte -en cuanto a la segunda operación incorrecta-, el préstamo real y correcto dado por NESTLE a LACTALIS FRANCIA es objeto de sucesivas cesiones hasta producir la siguiente situación final: 1) LACTALIS IBERIA es acreedora por tal importe frente a su matriz LACTALIS FRANCIA; 2) NESTLE ESPAÑA es deudor por tal importe frente a su matriz NESTLE. Lo que era un préstamo real se ha convertido en "dos préstamos contables", pues basta la consolidación de balances de cada uno de los dos grupos para que ambos préstamos/deudas desaparezcan por confusión. Se trata, por tanto, de una situación aparente, siendo el argumento de la falta de liquidez de NESTLE ESPAÑA una mera excusa para encubrir el objetivo real de la operación. Esta cesión de créditos "se entiende perfectamente si se observa la actuación fiscal, porque el ingreso que supone los dos créditos para el cesionario Lactalis Iberia no se imputa fiscalmente al día de la cesión, sino que se periodifica e imputa a ejercicios futuros para que coincida con las supuestas pérdidas futuras del negocio".

Las supuestas futuras pérdidas no son asumidas económicamente por la recurrente, pero se las imputa fiscalmente al haberlas recogido como pérdidas actuales en su base y haber aplicado ya parte de ellas, recogiendo el resto como diferibles a futuros ejercicios. Por tanto, la recurrente, que no ha tenido pérdidas, sí ha aplicado fiscalmente esas pérdidas.

Séptimo.

Improcedencia de la deducción por pérdidas aplicada por la recurrente en el ejercicio 2006.

Analizadas las alegaciones de ambas partes sobre el fondo de la cuestión debatida y examinadas las actuaciones, así como la prueba incorporada al expediente y la practicada en este recurso, la Sala alcanza la convicción de que la pretensión de la parte actora no puede ser acogida por las siguientes razones:

1. - La operación de venta de rama de actividad de NESTLE ESPAÑA a LACTALIS IBERIA, llevada a cabo en 2006, se produjo como consecuencia del acuerdo o convenio alcanzado por las matrices de los grupos NESTLE y LACTALIS en relación con los productos lácteos refrigerados, acuerdo que se extendía a varios países y, entre ellos, a España (como se constata en el borrador de "Contrato Marco de Compraventa", de fecha 16 de febrero de 2006, en cuyo encabezamiento aparecen aquéllas como firmantes).

Sólo desde esta perspectiva se explica la compleja mecánica puesta en marcha con carácter previo y simultáneo a la operación: creación de LACTALIS IBERIA por NESTLE ESPAÑA; posterior venta de la titularidad de la misma a LACTALIS FRANCIA (empresa participada, a su vez, por NESTLE y LACTALIS); otorgamiento de dos créditos por NESTLE a LACTALIS FRANCIA; adquisición por NESTLE ESPAÑA de la titularidad de dichos créditos por su valor nominal; posterior cesión de esa titularidad por NESTLE ESPAÑA a LACTALIS IBERIA sin coste para ésta, en compensación por la adquisición de la deficitaria rama de actividad de productos lácteos refrigerados de NESTLE ESPAÑA.

2.- La parte actora incurre en una cierta contradicción en su planteamiento: por un lado, no puede eludir la realidad de su vinculación al referido acuerdo marco alcanzado entre las matrices de los grupos NESTLE y LACTALIS, pero, por otro, trata de justificar el sentido económico de la operación de venta al margen de aquél.

Para dicha justificación parte de la base de los deficitarios resultados que venía obteniendo NESTLE ESPAÑA en su división de productos lácteos refrigerados y de la perspectiva de que aquéllos siguieran produciéndose en el futuro. Sin embargo, para salvar esa situación, ante un problema que pronostica como de imposible solución en el futuro, no trata de poner fin a las pérdidas mediante la cesación de la actividad, vendiendo los activos separadamente para hacer frente a las deudas e indemnizaciones (lo que, en principio, sería lógico desde el punto de vista económico ante una situación irreversible de pérdidas continuas y crecientes); ni decide continuar con esa "rama de actividad" pero cambiando, al menos, su política comercial referente a la no utilización de "marcas blancas", pese a reconocer que ésta era, principalmente, la causa de los resultados deficitarios; lo que decide es transmitir lo que denomina "rama de actividad", computando en el momento de la venta como propias y actuales las pérdidas que, según sus propias previsiones, la entidad adquirente sufrirá en el futuro y "compensando" a ésta por la adquisición de esa "rama de actividad" mediante la cesión adicional y gratuita de la titularidad acreedora de los dos préstamos que, sin embargo, ella había adquirido por su valor nominal de su matriz NESTLE, fijándose de manera simbólica en 1 euro el precio global de la transmisión.

Esta actuación nos merece las siguientes reflexiones:

a) La primera es que tal actuación solo se explica desde la perspectiva global del previo acuerdo marco entre NESTLE y LACTALIS.

b) De no ser así, carecería de lógica que la recurrente transmitiera por 1 euro el conjunto de su "rama de actividad" y los créditos que había adquirido de NESTLE por su valor nominal. Esto es, si la operación se contempla exclusivamente desde la perspectiva de la rentabilidad económica, carece de sentido que, sin estar obligada a ello, una empresa transmita por sólo 1 euro un conjunto de elementos cuyo valor contable era superior a los 210 millones de euros (y ello sin contar el valor de otros elementos que fueron transmitidos pero que no fueron cuantificados en el contrato de venta).

c) La recurrente pretende justificar el sentido económico de la operación aludiendo, por un lado, a su imagen corporativa, que debe ser protegida mediante la evitación de conflictos laborales (objetivo absolutamente legítimo) y, por otro, a su política empresarial, que la llevaría a transmitir la división de refrigerados lácteos antes de utilizar directamente "marcas blancas", al no ser dicha utilización directa compatible con su criterio de política comercial.

La no utilización de las marcas blancas (que la recurrente reconoce como causa principal de sus pérdidas, por contraposición a su utilización por sus competidores en el mercado de productos lácteos refrigerados) es, sin duda, una decisión que la recurrente puede adoptar libremente, pues es obvio que cualquier empresario tiene derecho a definir su propia política empresarial o comercial. Pero, desde luego, el ejercicio de ese derecho no significa que la operación realizada tenga por ello sentido económico, pues no cabe confundir este concepto con el interés empresarial de la actora ni con el del grupo al que pertenece.

Precisamente, la falta de sentido económico de la operación de transmisión es, en este caso, consecuencia directa del ejercicio de ese derecho de la recurrente a fijar libremente su política comercial. Así se evidencia con claridad cuando la recurrente reconoce que la no utilización de marcas blancas es la causa principal de sus pérdidas y, en lugar de cambiar su política comercial, transmite el conjunto de los activos que se integraban en su negocio de productos lácteos refrigerados (y además lo hace por el precio simbólico de 1 euro, incluyendo en la cesión gratuitamente los dos préstamos mencionados), para después reconocer que la adquirente ha obtenido un notable incremento de su facturación al utilizar marcas blancas, además de comercializar los productos Nestlé.

Y, por otro lado, tampoco el loable deseo de evitar conflictos laborales puede determinar que en este caso la operación adquiera sentido económico pues, aunque con la transmisión a LACTALIS IBERIA se haya transferido el personal, evitando así la previsible conflictividad laboral y social que acompaña a todo proceso de despido y de fijación y abono de indemnizaciones, aquel objetivo no puede obviar el hecho de que la venta se ha producido prescindiendo -como hemos explicado- de la rentabilidad económica de la operación en sí misma considerada y que, además, se ha llevado a cabo en ejecución de un designio previamente acordado entre las matrices de los grupos NESTLE y LACTALIS, materializado mediante una mecánica compleja de operaciones creada ex profeso, en virtud de la cual la recurrente pretende beneficiarse fiscalmente, computando como propias y actuales en el momento de la venta, unas hipotéticas y futuras deudas del negocio que transmite que, en el caso de que se produjeran, en ningún caso le correspondería asumir una vez efectuada la venta, puesto que a partir de la fecha de la transmisión únicamente serían responsabilidad de la adquirente LACTALIS IBERIA (a este respecto debe tenerse en cuenta, además, que la propia recurrente reconoce en la demanda que la adquirente, LACTALIS IBERIA, ha incrementado notablemente su facturación debido a la fabricación de marcas blancas, aunque no fuera con carácter inmediatamente posterior a la adquisición).

3.- De lo anterior se desprende que las consideraciones efectuadas por el Abogado del Estado y las conclusiones que de ellas extrae -que hemos resumido anteriormente- son plenamente acertadas y ponen de manifiesto la conformidad a Derecho de la actuación de la Administración.

Estas conclusiones contradicen las obtenidas por los peritos que han intervenido a instancia de la parte actora (Don Anselmo y Don Cayetano), cuyos informes han sido incorporados a las actuaciones. Sin embargo y, pese al respeto que tales informes merecen, no puede sustentarse en ellos la estimación de las pretensiones de la actora.

Tanto Don Anselmo como Don Cayetano validan la valoración de la rama de actividad de productos lácteos refrigerados de NESTLE ESPAÑA realizada en 2006 por PricewaterhouseCoopers (PWC), que asignó a aquélla un valor negativo de 152,95 millones. Ambos consideran este valor como punto de referencia asumible en la determinación del precio de la transacción y sostienen que esa valoración ha quedado validada en función de los acontecimientos posteriores.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que los referidos informes parten de la valoración que PWC hizo del "negocio", esto es, de la "rama de actividad" en su conjunto, prescindiendo de considerar la posibilidad de liquidar el negocio y vender separadamente los activos, lo que, aun descontando los importes que habrían correspondido a deudas e indemnizaciones (y al margen de otras desventajas o inconvenientes que en el orden comercial pudiera haber acarreado tal decisión a NESTLE ESPAÑA), habría conducido, con toda seguridad, a poner fin negativo a un negocio deficitario para la entidad con un resultado económico positivo y no negativo.

Y prescinden de tal posibilidad porque no han partido de la premisa de llevar a cabo su análisis desde un punto de vista objetivo, tendente a encontrar la mejor solución, desde una perspectiva financiera, al problema de un negocio claramente deficitario cuyas pérdidas parecían no tener fin. Por el contrario, han partido de la premisa del interés subjetivo del Grupo Nestlé -elevado a la categoría de dogma de partida- en preservar su política de reputación corporativa y de responsabilidad social, lo que llevó a dicho Grupo a efectuar la operación ejecutada por la recurrente en los términos indicados.

A estos efectos, es revelador el siguiente párrafo de la página 7 del informe emitido por el Sr. Anselmo :

" Desde un punto de vista estrictamente economicista, NESTLE ESPAÑA hubiera podido liquidar esta rama de actividad procediendo a su cierre. Quizás hubiera sido la mejor solución desde una perspectiva financiera. Sin embargo, la política de reputación corporativa y responsabilidad social que sigue el Grupo Nestlé a nivel mundial se compadece mal con cualquier conflicto o tensión laboral que pueda perjudicar los valores asociados a la marca, que son consecuencia de la credibilidad ganada con sus actuaciones durante toda su historia, con presencia efectiva en España desde hace más de 100 años ".

Pues bien, ese interés empresarial subjetivo es, sin duda, legítimo y respetable, pero no debe, a nuestro juicio, convertirse en el punto de partida absolutamente incuestionable sobre el que se asiente, ineludiblemente, el análisis relativo a si la operación, objetivamente considerada, tenía o no sentido económico (a este respecto conviene tener en cuenta la reflexión general que se efectúa en el apartado A) del Fundamento Noveno de la STS nº 1.864/2016, de 19 de julio, RC 2553/2015 sobre la eficacia en el ámbito tributario de las operaciones defendidas desde el principio de la autonomía de la voluntad).

Esta consideración reviste, a nuestro juicio, importancia capital en este caso pues, con independencia del respeto que merece el trabajo desarrollado por los peritos, las conclusiones que alcanzan sólo serían asumibles, eventualmente, a partir de la aceptación de esa premisa de partida que no compartimos, en cuanto que antepone la preservación de la imagen de marca y de la reputación corporativa del Grupo Nestlé al fundamento económico de la operación.

Pero además, por otro lado, tampoco podemos compartir la conclusión que alcanza el perito Sr. Anselmo sobre las pérdidas fiscales generadas en NESTLE ESPAÑA, cuando en la página 8 de su informe señala:

" Las pérdidas fiscales generadas en NESTLE ESPAÑA por la operación, como consecuencia del esfuerzo financiero que tuvo que realizar para vender la rama de actividad, tienen adecuadamente acreditada su condición de pérdidas deducibles, al no estar basadas en liberalidades, sino en la mejor gestión posible en un marco de continuidad de la operación y con el propósito de minimizar sus efectos negativos. Además, resulta claro que la actividad productiva que se transmite está radicada en NESTLE ESPAÑA. Por tanto, las pérdidas que pueda generar la operación recaen en dicha sociedad que, además, las gestiona de manera altamente conservadora, difiriéndolas durante varios ejercicios .

No existe una doble deducción de las pérdidas en el vendedor y en el comprador, tal y como se evidencia al analizar la contabilización que ambos realizan de la operación (...)" .

Y no podemos compartir dicha conclusión porque, a nuestro juicio, además de no ser la elegida la mejor solución desde una perspectiva financiera, el problema no radica en si ha existido o no una duplicidad de deducción de pérdidas, por la vendedora y la adquirente, sino en si aquélla tenía o no derecho a deducir en 2006 como si fueran pérdidas propias y actuales unas eventuales pérdidas futuras que, de llegar a existir, serían de la exclusiva responsabilidad de la compradora a partir de la venta de la rama de actividad.

A este respecto, tiene razón el Abogado del Estado cuando observa, además, que entre los elementos cedidos por la recurrente no figura ninguna pérdida, sino sólo elementos del activo material y que, como resulta de la operatoria, la citada pérdida que justificaría un valor negativo de los elementos transmitidos consiste en posibles pérdidas futuras que surgirían de explotar la rama de actividad. Es decir, que este es un supuesto claramente distinto del de venta de una empresa en pérdidas, en el que la empresa ya tiene pérdidas, de forma que el comprador

recibirá las pérdidas contabilizadas y, por tanto, un menor patrimonio, atendiendo el precio de venta a esa situación real y actual. Lo que aquí ha sucedido lo resume bien el Abogado del Estado del siguiente modo:

" Lo que ha realizado el recurrente consiste en pronosticar futuras posibles pérdidas, actualizar ese futuro posible valor negativo a la fecha actual, activarlo como pérdida cierta y actual, y decir que ello provoca una valoración negativa de la rama de actividad transmitida. Se trata por tanto de una anticipación y activación de hipotéticas y futuras pérdidas ".

Y, siendo ello así, también debemos dar la razón al Abogado del Estado cuando afirma que, desde el punto de vista fiscal, no existe ningún precepto que ampare la operación realizada y sí existen, por el contrario, los que la prohíben, debiendo recordarse, en este sentido, que el R.D.Legislativo 4/2004, en la redacción aplicable *ratione temporis* , en su artículo 12, referido a las pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales, no contempla la operación realizada entre los supuestos que prevé y que, por su parte, el artículo 13 del mismo texto establece que no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables, además de que el artículo 14 prohíbe deducir las liberalidades y que el artículo 15 señala que en las transmisiones lucrativas el valor de cesión será el valor normal de mercado de los bienes cedidos, integrándose en la base imponible de la entidad transmitente la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

En este sentido, procede recordar lo dicho por el Tribunal Supremo en la STS de 18 de marzo de 2011 (RC 5488/2006) a propósito de las "pérdidas potenciales":

"Sin embargo, el motivo no puede ser aceptado, pues el artículo 13.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades , desarrollando una de las correcciones al resultado contable que prevé el artículo 10.3 de la misma, establece: "1.- No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables" , y lo cierto es que la Circular 4/91 se limita a referirse a pérdidas potenciales que solamente serán efectivas, en su caso, en el momento de la liquidación del contrato, debiéndose volver a recordar que en la tramitación de lo que después fue Ley 43/1995 triunfó el criterio de la certeza que recoge el referido precepto legal frente al de la probabilidad"

En consecuencia, como señala el Abogado del Estado, cuando la recurrente cede su inmovilizado y dos créditos no podía recoger en su base imponible unas pérdidas inexistentes. Por ello, como sí recogió en su base una pérdida igual al valor contable del inmovilizado transmitido y una pérdida a periodificar en futuros ejercicios equivalente al valor de los dos créditos cedidos, tales pérdidas fueron correctamente eliminadas por la liquidación impugnada, siendo de destacar respecto de tales préstamos -como acertadamente observa el defensor de la Administración- que, como resultado final de la operación realizada, un préstamo originariamente real se convirtió en dos préstamos puramente "contables", bastando la consolidación de balances de cada uno de los dos grupos para que ambos préstamos/deudas desaparecieran por confusión.

Como conclusión a todo lo expuesto a este respecto, cabe afirmar la improcedencia de la deducción por pérdidas pretendida por la recurrente.

Octavo.

Estimación parcial del recurso.

A tenor de lo razonado en los Fundamentos precedentes, procede estimar parcialmente el recurso, confirmando la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho, salvo en lo atinente a las consecuencias de la excesiva duración del procedimiento inspector, extremo en que aquélla debe ser anulada por su disconformidad a Derecho con el alcance indicado en el último párrafo del Fundamento Tercero de esta sentencia.

Noveno.

Costas .

En virtud de lo previsto en el artículo 139 de la LJCA , dada la estimación parcial del recurso, procede imponer a cada una de las partes las costas causadas a su instancia y la mitad de las comunes.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso interpuesto por el Procurador D. Eduardo Codes Feijoo, en nombre y representación de NESTLE ESPAÑA, S.A., contra el acuerdo del TEAC de 24 de abril de 2013, antes indicado, que se confirma por ser ajustado a Derecho, salvo en lo atinente a las consecuencias de la excesiva duración del procedimiento inspector, extremo en que aquélla debe ser anulada por su disconformidad a Derecho con el alcance indicado en el último párrafo del Fundamento Tercero de esta sentencia, imponiéndose a cada una de las partes las costas causadas a su instancia y la mitad de las comunes.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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