

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064912

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 2603/2016, de 14 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3942/2015

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. *Elementos patrimoniales objeto de la reinversión. Inmovilizado/existencias.* Para la deducción por reinversión es necesario la realidad de la misma, sin que sea suficiente una inversión ficticia o aparente, lo cual resulta insoslayable por exigirlo la propia naturaleza y finalidad de esta deducción: si la finalidad de la misma es facilitar la renovación de los activos de las empresas, abaratando su coste fiscal, ésta no puede realizarse si no se produce la efectiva y real reinversión demandada por razones económicas; ello es lo que le dota de contenido estando ínsito en la misma; así, los meros desplazamientos patrimoniales innecesarios para cumplir la citada finalidad quedan de todo punto al margen de la deducción que se pretende aplicar, y es esto lo que realmente sucede en el caso -no existe materialmente reinversión alguna, pues si bien se enajenan acciones de una empresa y se adquieren valores de una entidad diferente, dado que el único activo de esta última son acciones de esa misma empresa, lo que en definitiva se sustituye es el mismo activo-, resulta patente que no existe renovación alguna de activos resultando la reinversión completamente inútil e innecesaria, pues la única diferencia entre lo que se tenía antes y lo que resulta después de la inversión, es que se pasa de poseer una participación directa a una indirecta, sin más, sobre el mismo activo-

Procedimiento sancionador. No se aprecia culpabilidad. El acuerdo sancionador considera culpable a la recurrente por su condición subjetiva de empresario y por no justificarse la conducta del sujeto pasivo en una interpretación razonable de la norma, lo cual lleva a aceptar la denuncia de que en tanto que no existe en el acuerdo sancionador un juicio razonable de culpabilidad.

[Vid., en sentido contrario, SAN, de 8 de octubre de 2015, recurso n.º 482/2012 (NFJ060880), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 179 y 183.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 14 de diciembre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 3942/2015 interpuesto por la entidad Sociedad Anónima de Desarrollo y Control, representada por procurador D. Jorge Laguna Alonso, bajo la dirección letrada de Dª. María Teresa González Martínez, y por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia de 8 de octubre de 2015, de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 482/2012. Han sido partes recurridas la entidad Sociedad Anónima de Desarrollo y Control, representada por procurador D. Jorge Laguna Alonso, bajo la dirección letrada de Dª. María Teresa González Martínez, y La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, en los recursos formulados de contrario.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso-administrativo n.º 482/2012, seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 8 de octubre de 2015, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Que estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por S.A. de Desarrollo y Control, y en su nombre y representación el procurador Sr. D. Jorge Laguna Alonso, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 27 de septiembre de 2012, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto al cálculo relativo a la deducción por doble imposición de plusvalía de fuente interna, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal extremo en los términos previstos en el fundamento jurídico tercero, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad».

Esta sentencia fue notificada al procurador D. Jorge Laguna Alonso, en nombre y representación de la entidad Sociedad Anónima de Desarrollo y Control, y al Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, el día 23 de octubre de 2015.

Segundo.

La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, de una parte y, de otra, el procurador D. Jorge Laguna Alonso, en representación de la entidad Sociedad Anónima de Desarrollo y Control, presentaron escritos de preparación del recurso de casación, con fechas 4 y 10 de noviembre de 2015, respectivamente, en los que manifestaron su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencias de ordenación de fechas 16 de noviembre y 10 de diciembre de 2016, respectivamente, se acordó tener por preparado los recursos de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

Tercero.

El procurador D. Jorge Laguna Alonso, en nombre y representación de la entidad Sociedad Anónima de Desarrollo y Control, presentó con fecha 2 de febrero de 2016, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primer motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba, llevando a cabo el juzgador una valoración de los datos acreditados en autos, que es arbitraria e irrazonable y vulnera por ello los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española, motivo que se alega al amparo de la jurisprudencia que ha validado el acceso a casación de aquella valoración de la prueba realizada por la instancia previa que implique una infracción de las reglas de la sana crítica, apreciación arbitraria o irrazonable de la prueba y que conduzca a un resultado inverosímil, así como la jurisprudencia existente al respecto.

2º) El segundo motivo, al amparo del artículo 88. 1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 42 del TRLIS, relativo a la reinversión de beneficios extraordinarios, por incorrecta interpretación y aplicación del mismo, y del artículo 12.1 de la Ley General Tributaria.

3º) El tercer motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 179.2 de la Ley General Tributaria, que regula la imposibilidad de sancionar en aquellos supuestos en los que, como en el presente caso, concurre alguna circunstancia excluyente de la responsabilidad, como es la existencia de una interpretación razonable de la normativa aplicable.

4º) El cuarto motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 183 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 24 de la Constitución Española, al vulnerar la sentencia de 8 de octubre de 2015 el principio de responsabilidad subjetiva consagrado en nuestro Ordenamiento Jurídico; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que se case, anule y revoque la resolución judicial recurrida, con la consecuente anulación de los actos administrativos de los que traía causa».

Asimismo, el Sr. Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, con fecha 16 de febrero de 2016, presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate, concretamente, por infracción del artículo 30.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por determinar la sentencia incorrectamente el importe de los beneficios no distribuidos que sirven de base para el cálculo de la deducción por doble imposición en caso de transmisión de valores representativos del capital o de fondos propios de entidades residentes en territorio español; con sus correspondientes fundamentos de Derecho, suplicando a la Sala «dicte en su día sentencia casando la recurrida y sustituyéndola por otra en la cual se desestime el recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto y se confirme la resolución del Tribunal Económico-Administrativo impugnada».

Cuarto.

La entidad Sociedad Anónima de Desarrollo y Control, representada por procurador D. Jorge Laguna Alonso, y La Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, también comparecieron y se personaron como partes recurridas en los recursos formulados de contrario.

Quinto.

La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por providencia de fecha 7 de abril de 2016, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

Sexto.

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, y el procurador D. Jorge Laguna Alonso, en representación de la entidad Sociedad Anónima de Desarrollo y Control, presentaron con fechas 20 de junio y 8 de julio de 2016, respectivamente, escritos de oposición al recurso, formulando el Sr. Abogado del Estado, los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, respecto a los dos primeros motivos de casación, la recurrente sostiene que la inversión que hace en el capital social de la sociedad sudafricana, ICS HOLDINGS, LTD,

cumple los requisitos del art. 42 del RDL 4/2004 , por cuanto su participación fue superior al 5%, entendiéndose que dicha inversión cumple los requisitos para que se le reconozca el beneficio fiscal a que se refiere el citado artículo. Para ello, el primer motivo del recurso se basa en la infracción de las normas sobre valoración de la prueba, en cuanto que esa valoración es arbitraria e irrazonable y vulnera los arts. 9.3 y 24 de la CE . En el segundo motivo, se alega la infracción del referido art. 42 junto con el art. 12.1 de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, por entender que, la reinversión se ha hecho en la adquisición de títulos de otra sociedad, distinta a la que pertenecían los títulos inicialmente transmitidos, y al estar ante personas jurídicas distintas, se cumplen los requisitos del citado art. 42 para reconocer el beneficio fiscal. Cabe oponer, el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia recurrida (en la que se recogen las operaciones llevadas a cabo -se venden acciones de PESCANOVA, S.A. y el precio se reinvierte en adquirir títulos de una sociedad extranjera, en cuyo único patrimonio están las acciones de PESCANOVA, S.A.-) en el que la fundamentación jurídica es impecable, y, como es sabido en el recurso de casación, en materia de prueba, no cabe discutir la apreciación de la misma hecha por el tribunal de instancia, excepto en los supuestos en que el resultado de la misma, sea arbitrario, ilógico, irrazonable, y se llegue a un resultado absurdo; supuestos que aquí no ocurren. Y, en cuanto a la infracción por la sentencia de instancia del art. 42 del RDL 4/2004 , obviamente, tampoco se ha producido. Los motivos tercero y cuarto, se articulan para conseguir la anulación de la sanción tributaria impuesta. Cabe oponer que, dicha sanción fue impuesta al no aceptar la Administración la deducción fiscal contenida en el mencionado art. 42. Por todo ello, los motivos no deben prosperar; suplicando a la Sala «dicte resolución desestimando el recurso, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de costas a la parte contraria».

Por su parte el procurador D. Jorge Laguna Alonso, también formuló los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, en primer lugar, esta parte considera que, en aplicación de las reglas que determinan la cuantía de los procedimientos contencioso-administrativo y, en concreto, de conformidad con lo dispuesto en el art. 86.2.b) de la LJCA , la cuantía del presente recurso no es superior a 600.000 euros y, por consiguiente, debe ser inadmitido, al no ser la sentencia recurrida susceptible de recurso de casación, toda vez que la diferencia entre la cuantía de la deducción establecida por la Sala de instancia (2.799.919 €) y la pretendida por la Administración tributaria (2.237.730,23 €), arroja una cifra igual a 562.181.76 €. Subsidiariamente, y para el caso que no se estimara el anterior motivo, esta parte, de conformidad con lo que declara la propia sentencia de instancia, considera la inexistencia de infracción del art. 30.5 del TRLIS. Así, el recurso de casación del Sr. Abogado del Estado reprocha a la sentencia de instancia haber determinado incorrectamente el importe de los beneficios no distribuidos que sirven de base para el cálculo de la deducción por doble imposición en caso de transmisión de valores representativos del capital o de fondos propios de entidades residentes en territorio español. La Inspección, el TEAC y el Sr. Abogado del Estado entienden que debe realizarse una ponderación del incremento de beneficios atendiendo a los diferentes periodos de tenencia de las respectivas participaciones. Para el Sr. Abogado del Estado, tal método de ponderación abona la finalidad de la deducción, que es evitar la doble imposición que se generaría al haber tributado la sociedad participada por los beneficios obtenidos en los diversos ejercicios transcurridos y al tributar nuevamente después las reservas en forma de plusvalía en el socio al transmitir la participación. La Sala de instancia entiende, por el contrario, que el cálculo ha de hacerse aplicando a los beneficios no distribuidos el porcentaje transmitido en tal momento (10,66% del capital), pues según el precepto aplicable (art. 30.5 TRLIS), se trata de determinar el incremento neto de los beneficios no distribuidos (incluso los que hubieran sido incorporados al capital social), y este incremento neto viene referido al tiempo de tenencia de las participaciones transmitidas. Así, para calcular el incremento neto de los beneficios no distribuidos imputable a la participación transmitida cuando hay adquisiciones de participaciones sucesivas, debe determinarse a partir del incremento neto de los beneficios no distribuidos generados durante cada uno de los periodos de tiempo en que el porcentaje de la participación permanece constante. Por todo ello, el método que mejor se adecúa a la finalidad del art. 30.5 TRLIS, es el establecido por la Audiencia Nacional en la sentencia de instancia, por lo que el recurso del Sr. Abogado del Estado, debe ser desestimado y confirmado el criterio establecido en la sentencia recurrida; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que se desestime dicho recurso y se declare su improcedencia, manteniéndose y confirmándose la sentencia recurrida en este extremo».

Séptimo.

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 5 de diciembre de 2016, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Octavo.

Con fecha 7 de diciembre de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del recurso de casación.**

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional de fecha 8 de octubre de 2015, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo deducido contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 27 de septiembre de 2012, que, a su vez, estimó en parte las reclamaciones acumuladas 4002/09 y 5572/09 y ordena la corrección del error incurrido en el cálculo del importe de la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna, confirmándolas en todo lo demás. La sentencia declara no ser ajustada a Derecho la resolución combatida en cuanto al cálculo relativo a la deducción por doble imposición de plusvalía de fuente interna, confirmando la resolución en los restantes pronunciamientos.

En lo que ahora interesa, la sentencia de instancia se pronunció en el siguiente sentido:

«La tercera cuestión es la relativa a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. El artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004 establece, en lo que ahora interesa:

"2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre su capital social, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social.

A los efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal."

La operación que dio origen a la deducción por reinversión, consistió en la enajenación de acciones de Pescanova, cuyo importe se reinvertió en la adquisición del 100% de participaciones de una sociedad sudafricana, ICS Holdings LTD, cuyos únicos activos son acciones de Pescanova.

La negativa de la Administración no se fundamenta en la falta de requisitos legalmente establecidos, respecto de la sociedad en la que se produce la reinversión, sino en que la reinversión se produce en relación a los mismos valores previamente enajenados, y, por ello, se trata de adquirir lo mismo que se vendió.

Si partimos de la idea de que reinversión, a efectos legales, implica la adquisición de un bien o valor con fondos provenientes de la enajenación de otro bien o valor, es obvio que no se incluye en el concepto de reinversión la venta y adquisición del mismo bien o valor, que es lo que ocurre en el presente supuesto.

No puede considerarse materialización de la reinversión cuando la toma de participación no responde a una razón económica, sino más bien a conseguir un ahorro fiscal al margen de cualquier efecto jurídico o económico relevante, como es el caso que contemplamos, pues no ha existido adquisición de un bien o valor distinto del enajenado. Este planteamiento ha sido reiterado por la DGT.

No procede aceptar la deducción pretendida por la recurrente.

La deducción que hemos examinado dio lugar a la imposición de una sanción a la recurrente que es objeto de impugnación en autos.

Como se señala en la Resolución del TEAC, no puede aceptarse la existencia de una interpretación razonable de la norma en su aplicación a la operación antes examinada, de una parte porque ICS Holdings LTD es una sociedad instrumental lo que implica que la venta y reinversión carecía de contenido material, y porque, como se señala en la Resolución impugnada, evitar acudir a una OPA no justifica ni la legalidad de la operación ni su aptitud para producir una deducción fiscal.

Se trata de una operación financiera elaborada - venta de valores para adquirir la totalidad de una entidad holding de tenencia de esos mismos valores y domiciliada en Sudáfrica -, lo que impide entender que la operación fue realizada sin intencionalidad. Se pretendió alterar una titularidad mediante el uso de una sociedad instrumental, y se aplicó una deducción prevista para supuestos de reinversión, en un caso en que el contenido real de la operación implicaba dejar inalterada la titularidad de los valores enajenados.

Existe pues culpabilidad en la aplicación de una deducción a un supuesto que no era el previsto por la norma».

Segundo. *Recurso de casación deducido por la parte demandante: motivos.*

Centra la parte recurrente su recurso de casación en exclusividad sobre la cuestión atinente a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. En concreto opone a la sentencia la incorrecta valoración de la prueba, la concurrencia de los requisitos legalmente dispuestos para la deducción pretendida y la ausencia del principio de culpabilidad y mediar una interpretación razonable de la norma para excluir la responsabilidad; todos los motivos se formulan al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA .

Tercero. *Sobre la valoración de la prueba.*

Afirma la parte demandante recurrente que se ha infringido las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba de suerte que la misma es arbitraria e irrazonable y vulnera los arts. 9.3 y 24 de la CE . Considera la parte recurrente que se ha incurrido en un error patente al determinar el presupuesto fáctico sobre el que se asienta la decisión, pues no es cierto que la reinversión se realizara sobre los mismos valores de Pescanova, como se recoge en la sentencia impugnada, sino la inversión se llevó a cabo con la compra de acciones de ICS Holding Ltd.; así es, en 14 de diciembre de 2005 se procedió a la venta de 1.383.325 acciones de la compañía Pescanova, S.A., a 24,95 euros la acción, y en 22 de diciembre de 2005 adquiere el 100% de la sociedad sudafricana ICS Holding, LTD, por importe de 44.589.248,10 euros, entre cuyos únicos activos estaban las acciones de Pescanova, que daban derecho a la participación en más del 5% del capital, único requisito que se exige legalmente; lo que claramente pone de manifiesto que la reinversión se produce en relación con una persona jurídica distinta. Todo lo cual hace necesario que se proceda a la integración de los hechos conforme a lo establecido en el art. 88.3 de la LJCA , consistente en la enajenación de las acciones de Pescanova y la reinversión en la adquisición de la referida sociedad sudafricana.

Recuerda el Sr. Abogado del Estado las limitaciones para poder revisar en casación la valoración de la prueba hecha por el juzgador de instancia, insistiendo que no ha existido error alguno, simplemente se llega a la

conclusión que, poseyendo como único activo la sociedad sudafricana las acciones de Pescanova, al vender las acciones de esta entidad y adquirir aquella que posee este único activo, la reinversión recae sobre los valores previamente enajenados.

La cuestión en debate no es fáctica, ni siquiera incide en la valoración de la prueba, sino abiertamente jurídica. Los hechos no se discuten, y está absolutamente claro que la Sala de instancia distingue la venta de acciones de Pescanova y la adquisición de la entidad ICS HOLDINGS, LTD, siguiendo al efecto lo recogido por la resolución del TEAC, «las acciones vendidas y aquellas en las que se reinvierte no son iguales pues son dos personas jurídicas distintas»; sin embargo considera que no es de aplicación el art. 42.3, al considerar que dado que el activo de esta entidad exclusivamente se compone de acciones de Pescanova, materialmente se está adquiriendo lo mismo que se ha enajenado, como dice el TEAC «si se atiende al fondo de la misma se percibe que lo que en realidad está comprando son las acciones de PESCANOVA», y habla expresamente la Sala de instancia de materialización de la inversión y niega que esta se produzca cuando no existe razón económica, sino un objetivo de ahorro fiscal, al adquirir un bien o valor distinto del enajenado. En definitiva, no hay confusión fáctica alguna, ni existe una valoración probatoria que arroje un resultado erróneo, simple y llanamente la Sala de instancia atiende a la finalidad de esta deducción y considera que no se cumple, es una cuestión estrictamente jurídica.

Cuarto. *Finalidad de la deducción por reinversión.*

Las anteriores consideraciones nos llevan al segundo motivo de casación hecho valer por la parte recurrente demandante, la vulneración del art. 42 del TRLIS y art. 12.1 de la LGT. Afirma la parte recurrente que se cumple la totalidad de requisitos que prevé el art. 42.3, sin que proceda exigir un requisito adicional, siendo muy significativa que la DGT y el TEAC se hayan pronunciado en asuntos semejantes al que nos ocupa, debiéndose entender que aún cuando los valores transmitidos y los valores objeto de inversión sean homogéneos, también son valores representativos de capital social de una sociedad que otorgan una participación en el mismo superior al 5%, resultando aptos para la aplicación de la deducción por reinversión. Sin que pueda negarse motivos económicos y sin que quepa reconocer sólo motivos fiscales en la operación, sino que se debió como quedó expuesto a la regularización existente en torno a las Ofertas Públicas de Acciones, lo que le obligó a instrumentar la operación como lo hizo. Con todo de acogerse la tesis de la Audiencia Nacional estaríamos ante un fraude de ley, que debió dar lugar a seguir el procedimiento previsto para los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma.

Como se afirma por la Sala de instancia «La negativa de la Administración no se fundamenta en la falta de requisitos legalmente establecidos», y efectivamente así es, cuando la parte demandante recurrente insiste en que se cumplen los requisitos legalmente dispuestos para beneficiarse de la deducción, y en concreto lo dispuesto en el art. 42.3.b., no se hace cuestión, es aceptado sin polémica por la Administración y así lo pone de manifiesto la Sala de instancia; el debate se traslada a que cumplido formalmente el citado requisito lo que no existe es inversión en los términos contemplados en la norma a efectos de poder aplicar la deducción; lo que se viene a considerar por la Sala de instancia es que, como exige la regulación para la deducción por reinversión, es necesario la realidad de la misma, sin que sea suficiente una inversión ficticia o aparente. Lo cual resulta insoslayable por exigirlo la propia naturaleza y finalidad de esta deducción, si la finalidad de la misma es facilitar la renovación de los activos de las empresas, abaratando su coste fiscal, esta no puede realizarse sino se produce la efectiva y real reinversión demandada por razones económicas, ello es lo que le dota de contenido estando ínsito en la misma, los meros desplazamientos patrimoniales innecesarios para cumplir la citada finalidad quedan de todo punto al margen de la deducción que se pretende aplicar, y es esto lo que realmente sucede en el caso, no existe materialmente reinversión alguna, pues si bien se enajenan unas acciones de una empresa y se adquieren valores de una entidad diferente, dado que lo que en definitiva se sustituye es el mismo activo, resulta patente que no existe renovación alguna de activos resultando la reinversión completamente inútil e innecesaria, pues la única diferencia entre lo que se tenía antes y lo que resulta después de la inversión, es que se pasa de poseer una participación directa a una indirecta, sin más, sobre el mismo activo; no hay, pues, renovación alguna sin que se cumpla la finalidad por la que se establece la deducción, que posee un contenido material y no meramente formal, como pretende la parte recurrente, de suerte que sólo respecto de aquellas reinversiones que se realizan para dicha finalidad son sobre las únicas que caben analizar si cumple los requisitos formales.

Quinto. *Sobre la sanción impuesta.*

Como ha quedado transcrito la Sala de instancia considera que no puede aceptarse que haya mediado la existencia de una interpretación razonable de la norma en la aplicación de la operación, pues esta carecía de contenido material, sin que evitar acudir a una OPA justificase la legalidad de la operación ni su aptitud para producir una deducción, y si medió intencionalidad al utilizarse una sociedad instrumental para dejar inalterada la titularidad de los valores enajenados.

Sin embargo la parte demandante recurrente considera que se ha infringido el art. 179.2 de la LGT , en tanto que cumplió estrictamente los términos literales del art. 42 y en todo caso no puede reputarse la interpretación de la norma como clara; cuando en este caso, por demás, no se sustrajo al conocimiento de la Administración los elementos determinantes de la base impositiva, existiendo una simple discrepancia de criterios, habiéndose pronunciado la DGT en varias ocasiones sobre supuestos similares aceptando la reinversión en participaciones de sociedades de inversión mobiliaria de capital variable. Añade que, en todo caso, se ha vulnerado el art. 183 de la LGT , al faltar el elemento subjetivo para la imputación, sin que la sentencia de la Audiencia Nacional contenga una argumentación precisa y concreta de su concurrencia, sino que se limita a emplear términos abstractos, siendo necesario que se acredite y se justifique su concurrencia; insiste en que se ha llevado a cabo una aplicación material del conflicto en la aplicación de la norma tributaria aunque prescindiendo del procedimiento establecido, siendo procedente en los casos en los que se carece de motivación económica válida y se persiga en exclusividad minorar artificiosamente la carga fiscal debe regularizarse la situación tributaria sin imposición de sanción.

Enlazando la denuncia que efectúa la parte recurrente en su oposición a la sanción impuesta, con lo referido en el motivo anterior, en tanto que afirma que materialmente se ha definido un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, lo que exigía seguir el procedimiento previsto al efecto, art. 15 de la LGT , hemos de convenir que en modo alguno puede prosperar esta alegación, pues nos encontramos ante una calificación de la operación llevada a cabo, en el legítimo ejercicio de las facultades que se le concede al Inspector actuante y ratificado por la Administración Tributaria que en absoluto identifica que estemos en presencia de un conflicto en la aplicación de la norma, de ahí que no pueda exigirse que se siga expediente al efecto, en tanto que, lo cierto, es que se ha procedido a la regularización y a considerar que la operación ha supuesto un ilícito tributario susceptible de sanción, habiéndose seguido el procedimiento a propósito.

El examen de las cuestiones debatidas, únicas que nos debe ocupar, antes expuestas, pasa por hacer una previa advertencia, recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a este al que corresponde motivar la imposición de la sanción, ni los órganos económico administrativos, ni los Tribunales de Justicia pueden suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. Por ello, el análisis de las cuestiones propuestas pasa necesariamente por atender a los términos en que se pronunció el acuerdo sancionador y recordar que como tantas veces ha dicho este Tribunal la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración.

El acuerdo en el apartado correspondiente a la culpabilidad, recuerda los términos del art. 183 de la LGT , y contiene una primera afirmación, «En el presente caso se aprecia el necesario elemento subjetivo, en cuanto que el sujeto pasivo debía conocer la normativa aplicable y el alcance de sus obligaciones fiscales. Este conocimiento se deduce de su condición de empresario...», apoyándose en sentencias del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1956 , 12 de marzo de 1975 , 22 de abril de 1992 y 30 de noviembre de 1981 y 8 de mayo de 1987 . Pues bien, no cabe aceptar dicho modo de razonar de la Administración sobre la base de una jurisprudencia desfasada y superada, ya que una constante jurisprudencia actual se ha pronunciado en el sentido de que no cabe fundar el dolo o culpa atendiendo a las circunstancias personales del obligado tributario; sin que quepa decidir la concurrencia del elemento subjetivo por la potencial capacidad del obligado tributario para tener o adquirir determinados conocimientos fiscales o de valerse de cualificados asesoramientos fiscales.

Trae a continuación el acuerdo sancionador la doctrina que rechaza la responsabilidad objetiva y la necesidad de que concurre el elemento subjetivo para la imposición de sanción, siguiendo al efecto los pronunciamientos emanados del Tribunal Constitucional y del TEAC; y descendiendo al caso concreto afirma que «la actuación del sujeto pasivo debe calificarse de negligente al aplicarse un beneficio fiscal que no tenía derecho, la deducción por reinversión de beneficios», y recoge cómo se llevó a cabo la reinversión de beneficios extraordinarios, lo que a entender de la Oficina Técnica «la venta de unas determinadas acciones para su inmediata recompra en mayor número, independientemente de los motivos que llevaron al obligado tributario a actuar de esta manera, no es una reinversión», abundando sobre la improcedencia de aplicar la deducción al resultar incompatible

también la deducción por doble imposición, para terminar en el sentido de que «no cabe justificar la actuación del sujeto pasivo dentro de una interpretación razonable de la norma, ya que esta no presenta oscuridad alguna que ampare la aplicación del beneficio de reinversión en casos en que efectivamente no ha existido reinversión. Demuestra, en cambio, una actitud negligente el declarar un beneficio fiscal a sabiendas de que no tenía derecho al mismo». Al respecto existe una constante jurisprudencia que se decanta por entender que no puede considerarse probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite que la Administración tributaria rzone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 5812003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente (por todas sentencia de 13 de abril de 2016, rec. cas. 1644/2014).

La resolución del TEAC, como se desprende de sus propios términos lo que viene es a justificar, subsanando o supliendo las deficiencias del acuerdo sancionador, la concurrencia de culpabilidad sobre argumentos que no fueron utilizados por el órgano sancionador, de suerte que identifica la existencia de culpabilidad al considerar que la operación desinversión/reinversión en las acciones de Pescanova se hizo deliberadamente, esto es a sabiendas de la improcedencia de la deducción, con la finalidad no de proceder a la deducción regularizada, sino para favorecer a un grupo familiar dominante; lo que excluye una interpretación razonable de la norma y la ausencia de culpabilidad. Pero como se ha puesto de manifiesto anteriormente esto no es labor del TEAC, ni de la Sala de instancia, que en realidad es lo que viene a hacer en la sentencia, como anteriormente ha quedado expuesto, pretendiendo completar las insuficiencias del acuerdo sancionador.

En definitiva, el acuerdo sancionador considera culpable a la recurrente por su condición subjetiva y por no justificarse la conducta del sujeto pasivo en una interpretación razonable de la norma. Lo cual nos lleva a aceptar la denuncia que realiza la parte recurrente en tanto que no existe en el acuerdo sancionador un juicio razonable de culpabilidad, la Administración no ha probado ni motivado suficientemente la culpabilidad. Lo que nos debe llevar a estimar este motivo, y constituidos en jueces de la instancia proceder a estimar en este punto el recurso contencioso administrativo.

Sexto. *Inadmisibilidad del recurso de casación interpuesto por la AEAT por insuficiencia de cuantía.*

Impugna el Sr. Abogado del Estado la sentencia en cuanto a la deducción por doble imposición, motivo de casación que formula al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , por infracción del art. 30.5 del TRLIS, al considerar que la sentencia ha determinado incorrectamente el importe de los beneficios no distribuidos que sirven de base para el cálculo de la deducción por doble imposición en caso de transmisión de valores representativos del capital o de fondos propios de entidades residentes en territorio español.

Afirma el Sr. Abogado del Estado que «cabe la casación por razón de cuantía. Hay que destacar a efecto de la cuantía de la deducción por doble imposición en caso de transmisión de valores representativos del capital o de fondos propios de entidades residentes en territorio español, que es a la que se refiere este recurso, asciende según SAN recurrida y la contraparte a 2.799.912 euros, mientras que según la Administración tributaria esta cuantía es de 2.228.729 euros (35% sobre 6.393.514), por lo que la diferencia objeto de debate es de 771.183 euros, que supone la cuantía casacional».

Opone la parte recurrida, primero que existe un error aritmético, pues el 35% de 6.393.514 euros, da como resultado 2.237.730,23 euros, segundo que corregido dicho error la diferencia entre los 2.799.912 y 2.237.730,23, asciende a la suma de 562.181,76 euros, inferior a los 600.000 euros que exige el art. 86.2.b) de la LJCA para acceder a la casación, por lo que solicita se declare la inadmisión del recurso.

El artículo 86.2.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en la redacción dada por el artículo Tercero. Seis de la Ley 37/2011, de 10 de octubre de Medidas de Agilización Procesal , exceptúa del recurso de casación las sentencias recaídas, cualquiera que fuere la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 600.000 euros (a salvo el procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, que no hace al caso).

Corresponde a la parte recurrente la carga de acreditar que cumple con dicha exigencia, habiendo dicho esta Sala reiteradamente que la exigencia de que la cuantía del recurso supere el límite casacional es materia de orden público procesal que no puede quedar a la libre disponibilidad de las partes, de aquí que su examen y control corresponda inicialmente al Tribunal "a quo" y en último término a éste Tribunal que está apoderado para rectificar fundadamente - artículo 93.2.a) de la mencionada Ley - la cuantía inicialmente fijada de oficio o a instancia de la parte recurrida, o no fijada en su día.

Resulta diáfano que corregidos los errores aritméticos la cuantía litigiosa no alcanza la summa gravaminis , por lo que procede declarar la inadmisión del presente recurso de casación.

Séptimo. Sobre las costas.

Al estimarse parcialmente el recurso de casación interpuesto por la entidad S.A de Desarrollo y Control y el recurso contencioso administrativo conforme art. 139 de la LJCA , no ha lugar a un pronunciamiento condenatorio sobre las costas.

Respecto del recurso de casación interpuesto por la AEAT, por lo expuesto, procede declarar su inadmisión, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional limita su importe, atendidas las circunstancias del caso, a la cantidad de 2.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Declarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por la AEAT, contra la sentencia de 8 de octubre de 2015 . 2. Estimar parcialmente el recurso de casación deducido por la entidad S.A de Desarrollo y Control contra la sentencia de 8 de octubre de 2015 , la que se casa y anula, en cuanto se refiere confirmó la sanción impuesta en la cuestión relativa a la deducción por doble imposición, confirmándola y declarando su firmeza respecto del resto de pronunciamientos. 3- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2012, la que anulamos en cuanto confirma el acuerdo sancionador, reclamación 5572/09, así como los actos de los que trae causa. 4.- Imponer las costas en los términos recogidos en el Fundamento Jurídico Séptimo a la AEAT. No imponer costas a la entidad S.A de Desarrollo y Control.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la coleccion legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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