

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062970

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 1146/2016, de 20 de mayo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2945/2014***SUMARIO:****Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance.**

Posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley en operaciones acontecidas en periodos prescritos, aunque tengan repercusión en otros que no lo están. No se puede excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos. Y es que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. Lo que se pretende con ello es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de «igualdad fuera de la ley», «igualdad en la ilegalidad» o «igualdad contra la ley», proscrito por el propio Tribunal Constitucional. Voto particular. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 5 de febrero de 2015, recurso n.º 4075/2013 (NFJ057615)].

Aplicación e interpretación de las normas. Fraude de ley. El acuerdo de declaración de fraude de ley no cuestiona las adquisiciones realizadas por inexistencia de motivos económicos válidos, al tratarse de un simple intercambio de participaciones dentro del grupo, sino que se centra en el endeudamiento de la entidad, por producir unos gastos financieros en España que supusieron reducción en la base imponible. Ante esta realidad, resulta difícil admitir que lo que se buscó con los préstamos concedidos a la entidad recurrente para financiar la compra de participaciones fue exclusivamente erosionar su base imponible, incrementando su pasivo, y trasladando los intereses y los beneficios a accionistas no residentes, todo ello en perjuicio de Hacienda y a favor del grupo mundial. Por otra parte, no cabe desconocer que la adquisición de la filial griega no fue una operación aislada, pues en años anteriores se procedió a la adquisición de las filiales española y portuguesa, si bien a través de aportación no dineraria cubierta con una ampliación de capital, sin que del cambio de la metodología en este caso -compra de acciones financiadas con deuda y aportaciones no dinerarias-, pueda inferirse sin más que el objetivo principal de la operación fuese exclusivamente el fiscal, pues nos encontramos ante dos alternativas plenamente válidas. Además, en el presente caso el origen de la financiación fue exterior al grupo, admitiéndose que la inversión permitió obtener dividendos, aunque luego estuvieran exentos de tributación en España, al ser beneficiarios accionistas no residentes. Todo ello es insuficiente para confirmar la declaración del fraude de ley.

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), arts. 64 y 109.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 109 y 115.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 12.5.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Mayo de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 2945/2014, interpuesto, de un lado, por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado y, de otro, por la entidad Colgate Palmolive Holding, S.C.P.A (C.P HOLDING en adelante), representada por la Procuradora Doña Blanca Rueda Quintero, bajo la dirección letrada de D. Antonio Molins de la Fuente, contra la sentencia de 26 de junio de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, en el recurso 68/2011 , relativo a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002 a 2005.

Ambas partes han comparecido en el recurso interpuesto de contrario.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La sentencia impugnada estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por C.P HOLDING, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 27 de Enero de 2011, por la que se desestimaron las reclamaciones económicas administrativas acumuladas seguidas bajo los números 3038/08, 6511/08, 6512/08, 6513/08 y 6514/08, frente al acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de fecha 21 de diciembre de 2007, por el que se declara la existencia de fraude de ley, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades (régimen de tributación consolidada, Grupo 63/99), ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005, y contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de fecha 21 de julio de 2008, correspondientes al mismo concepto y periodos, por importes de 1.690.791,58 euros, 1.776.256,64 euros, 4.756.397,97 euros y 4.684.113,54 euros, respectivamente.

Los hechos que determinaron la regularización fueron los siguientes.

1) El 7 de noviembre de 2001, la recurrente CP HOLDING adquirió a su accionista Norwood International Ins, entidad residente en Estados Unidos, títulos representativos del 40 por 100 del capital social de Colgate Palmolive Hellas, S.A.I.C, (CP HELLAS, en lo sucesivo), sociedad residente en Grecia, perteneciente a la internacional Colgate, por un importe de 94.301.675 euros. La compra efectuada fue financiada mediante un préstamo concedido por Intesa BCI Bank Ireland.

2) El 18 de octubre de 2003, la recurrente adquirió a su accionista Norwood 194.871 acciones que representaban el 26,67 por 100 del capital social de CP HELLAS, por importe de 73.508,643 euros . Esta compra fue financiada mediante un préstamo concedido por Citibank Internacional PLC con vencimiento en abril de 2004. Dichas acciones, en la contabilidad de la entidad transmitente figuraban registradas por importe de 5.946.877 euros.

3) El 18 de diciembre de 2003 la recurrente amplió su capital social por un importe de 6.528.296 euros, con una prima de emisión de 85.350.812 euros, a la que acudió Colgate Palmolive Nederland, BV, que realizó una aportación no dineraria consistente en 243.571 acciones representativas del 33,33 por 100 de CP HELLAS; a dicha aportación no dineraria se le asignó un valor total de 91.879.108 euros, siendo el valor anterior en las cuentas de la entidad transmitente de 7.431.923 euros.

4) El 21 de Diciembre de 2007, la Delegada Central de Grandes Contribuyentes acordó declarar la existencia de fraude de ley en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005.

5) El 25 de febrero de 2008 le fueron incoados a CP HOLDING, como entidad dominante del Grupo Fiscal 63/1999, integrado por dicha entidad y Colgate Palmolive España, SA, (en adelante, CP España), actas de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2002 a 2005.

El objeto de la regularización del ejercicio 2002 fue la no deducibilidad de los gastos financieros derivados de la adquisición en 2001 de CP HELLAS, como consecuencia del endeudamiento, por importe de 94.301.676 euros, y en los restantes, además de la no deducibilidad de los gastos financieros por las adquisiciones realizadas en 2001 y 2003, la regularización afectó también a la no deducibilidad de la amortización del fondo de comercio derivado de las operaciones llevadas a cabo en 2003 por un importe de de 152.008.853 euros.

Las modificaciones practicadas por la Inspección ascendían a los siguientes importes:

	2002	2003	2004	2005
Gastos financieros	3.851.644,71	3.021.550,40	4.171.468,16	4.132.414,00
Fondo de comercio	-----	1.196.389,00	7.600.447,00	7.600.447,00
TOTAL	3.851.647,71	4.217.939,40	11.771.915,16	11.732.861,00

6) Confirmadas dichas modificaciones por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero así como por el TEAC, CP HOLDING acudió a la vía judicial impugnando tanto la declaración de fraude de ley como las liquidaciones giradas.

7) La Sala consideró que procedía excluir del alcance de la declaración de fraude de ley, y de los acuerdos de liquidación, el importe de los gastos financieros deducidos por la entidad y de las demás consecuencias derivadas de la financiación de la adquisición del 40% de las participaciones en la entidad griega CP HELLAS, en cuanto tuvo lugar el 7 de noviembre de 2001, habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación el 1 de febrero de 2007.

En cambio, rechazó la pretensión de la actora sobre la imposibilidad de revisar las operaciones realizadas en 2003, al haberse producido la adquisición más sustancial de la filial en el año 2001, contando la Administración con todos los elementos por ello, en cuanto nada impedía a la Administración comprobar ejercicios no prescritos y proceder en consecuencia, confirmando la declaración de fraude de ley respecto a las referidas operaciones, lo que tenía incidencia en los gastos financieros asociados y en la amortización del fondo de comercio.

Segundo.

Contra la referida sentencia prepararon recurso de casación tanto el Abogado del Estado como la entidad CP HOLDING que luego formalizaron.

El Abogado del Estado suplicó sentencia que case la recurrida, sustituyéndola por otra en la que se desestime en su integridad el recurso contencioso administrativo en su día interpuesto.

Por su parte, la representación de CP HOLDING interesó sentencia por la que case y anule la sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho.

Tercero.

Ambas partes se opusieron al recurso interpuesto de contrario.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 10 de mayo de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Comenzaremos por el recurso que interpone el Abogado del Estado y en el que articula tres motivos de casación, al amparo del artículo 88. 1 d) de la Ley de la Jurisdicción, en cuanto la sentencia mantiene que no cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos realizados en periodos prescritos a efectos de liquidar ejercicios no prescritos.

En primer lugar, alega la infracción del artículo 6.4 del Código Civil y 15 de la ley 58/2003, General Tributaria, LGT, (art. 24.1 de la LGT de 1963) sobre fraude de ley, en relación con los artículos 4 y 10 de la ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en cuanto normas defraudadas, y en relación con el artículo 23.5 de la LIS y los artículos 51, 66, 70.3, 101 y 106.4 LGT, de los que resulta que la Administración tributaria tiene libertad para practicar liquidaciones en los ejercicios cuya acción no ha prescrito, sin quedar vinculada por datos contenidos en las declaraciones respecto a ejercicios cuya acción liquidatoria sí ha prescrito, así como de la jurisprudencia, sentencias 19 de enero de 2012 (cas. 3726/2009), 16 de mayo de 2013 (cas. 5114/2010) y 20 de junio de 2013 (cas. 3408/2010).

En el segundo motivo aduce la infracción del art. 103.1 de la Constitución, que obliga a la Administración pública a actuar con sometimiento pleno a la ley y al derecho, que se vulneraría si la Administración se viera

obligada a tolerar una situación de fraude de ley tributaria por el mero hecho de que en ejercicios anteriores a aquellos en que se apreció la concurrencia de este tipo de fraude y que no fueron objeto de inspección no pudo darse cuenta la Administración de que unos negocios jurídicos aparentemente lícitos desde el punto de vista tributario eran preparatorios de una actuación posterior que daba lugar a una evasión indebida de tributos.

Finalmente en el tercer motivo denuncia la infracción del art. 9.3 y 103 de la Constitución , 7 del Código Civil y el art. 3.1 .f) de la ley 6/1997 de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado , así como de la jurisprudencia relativa a los principios de confianza legítima y vinculación a los propios actos.

Sostiene que, aunque la sentencia recurrida no esgrime expresamente estos principios para argumentar la imposibilidad de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley operaciones realizadas en un ejercicio prescrito, se basa en otras sentencias de la Audiencia Nacional, como las dictadas en los recursos 440/2009 o 284/2009 que sí esgrimen este razonamiento. Niega que existan actos anteriores y no afectados por hechos posteriores que sirvan de base a la aplicación de dicha doctrina, apoyándose en la sentencia de esta Sala de 28 de enero de 2010 , (cas. 5629/2004).

Por otra parte, cita los arts. 64 y siguientes, 144 y 216 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 , el art. 50.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , y los art. 19 y 148 de la LIS , y la jurisprudencia según la cual la vinculación a los actos propios y la confianza legítima no pueden alegarse para crear, mantener o extender en el ámbito del derecho situaciones contrarias al ordenamiento jurídico (sentencias de 29 de noviembre de 2011 , cas. 5128/2009 , y de 20 de junio de 2013, cas. 3408/2013).

Segundo.

La Sala anticipa que procede la estimación de estos motivos, aunque en el primero se citen normas que no resultan aplicables al caso, ante la doctrina que tiene sentada a partir de la sentencia de 5 de febrero de 2015 , cas. 4075/2013 , que supera el criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, cas. 581/2013 .

Nuestra doctrina se resume en la sentencia de 26 de octubre de 2015, cas. 3261/2014 de la siguiente manera:

<<-El actual criterio de la Sala, con superación del mantenido en la mencionada sentencia de 4 de julio de 2014 (rec. de cas. 581/2013) es el que se expresa en nuestra sentencia de 5 de febrero de 2015 (rec. de cas. 4075) que se reitera en la más reciente de 23 de marzo de 2015 (rec. de cas. 682/2014).

En ella dijimos: "La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio ".

Esta doctrina se recuerda en la posterior sentencia de 26 de febrero de 2015 , cas. 4072/2013 , agregándose en ésta que la misma había sido recogida en otras sentencias como la de 14 de septiembre de 2011, rec.cas. 402/2008 , en la que se declaró:

"El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos imposables que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos>>.

Tercero.

Procede ahora resolver el recurso de casación que interpone la entidad CP HOLDING contra los pronunciamientos desestimatorios de la Sala de instancia.

En el primer motivo, articulado al amparo del apartado d) del artículo 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional , se denuncia la infracción por la sentencia de los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 66 de la ley 58/2003); de los artículos 70 y 106 de la ley 58/2003 , y de la doctrina emanada por esta Sala en una sentencia de 4 de julio de 2014, dictada en el recurso de casación 581/2013 , de los arts 9.3 y 24 de la Constitución .

Critica la recurrente que, aunque la Audiencia Nacional ha entendido que no cabía declarar en fraude de ley una operación realizada en un ejercicio prescrito, limitando el alcance de dicha doctrina, y con ello el reconocimiento de la prescripción, a la operación efectivamente realizada en 2001, no admite las mismas consecuencias se puedan vincular a la adquisición parcial posterior del capital social de CP HELLAS realizada en 2003, pese a que todos los términos en que la misma se llevaron a cabo se definieron en el año 2001.

El motivo no puede prosperar, toda vez que las operaciones realizadas por CP HOLDING tuvieron lugar en los ejercicios 2001 y 2003, no siendo posible aceptar la premisa de la que parte la entidad sobre la existencia de una conexión entre ellas, por no venir avalada por el correspondiente acuerdo societario que determinase el diseño de la adquisición, tal como resultó tras la compra del 26,27 por 100 realizada en 18 de octubre de 2003, aparte de que la estimación del recurso del Abogado del Estado deja sin contenido al que formula la parte con respecto a la declaración de fraude de ley.

Cuarto.

El segundo motivo se formula por infringir la sentencia, según se expresa :

<< El artículo 24 de la ley 230/1963 (actualmente el artículo 15 de la Ley 58/2003), los artículos 213 , 215 y 239 de la Ley 58/2003 , así como los artículos 40 y siguientes del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, actual artículo 59 del Real Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa aprobado por Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

- Los artículos 54.1 y 113.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC), así como de los artículos 31 a 33 y 67 de la Ley Jurisdiccional , 218.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC) y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la necesidad de motivar las resoluciones conforme a las cuestiones planteadas, por todas, la Sentencia 19 de diciembre de 2002 (Rec. 9541/1997). Los artículos 9 , 24 , 106 y 120 de la Constitución Española ("CE "). Asimismo, se han vulnerado el art. 12 de la LGT y el artículo 3.1 del Código Civil aprobado mediante Real Decreto de 24 de Julio de 1889 (en adelante Código Civil) en relación con la interpretación de las normas>>.

Esta normativa se considera infringida por la sentencia al confirmar la validez de la resolución del TEAC, que convalidó la regularización practicada por la Inspección en relación con la generación de un fondo de comercio financiero por la adquisición de la entidad CP HELLAS, como si dicha regularización fuese una consecuencia de la declaración del fraude de ley contenida en la resolución de 21 de diciembre de 2007, cuando la misma nada tuvo que ver con esta declaración, sino que la Inspección practicó dicha regularización debido a la imposibilidad de afloración en una adquisición intragrupo de un fondo de comercio financiero conforme a las normas de consolidación contable.

El motivo debe ser estimado, toda vez que basta la lectura de la resolución de 21 de diciembre de 2007, por la que se acuerda la existencia de fraude de ley con el obligado tributario, para advertir que afectó sólo a la financiación por las adquisiciones realizadas el 7 de noviembre de 2001 y el 18 de octubre de 2003, lo que tenía incidencia en la deducibilidad de los gastos financieros declarados en los ejercicios inspeccionados, y cuyos

importes ascendían a 3.851.644,71 euros en 2002; 3.021.550,40 euros en 2003; 4.171.468,16 euros en 2004; y 4.132.414,00 euros en 2005.

En modo alguno alude a la denegación de la deducibilidad del fondo de comercio, que surge con posterioridad en los acuerdos de liquidación de forma totalmente independiente como consecuencia de considerar la Inspección improcedente que, de acuerdo con la normativa de consolidación contable, pudiera aflorar un fondo de comercio en una adquisición intragrupo.

Fue patente, por tanto, el error en que incurrió el TEAC al concluir que la no deducibilidad del fondo de comercio derivaba de la declaración de fraude de ley, error que no fue apreciado por la Sala de instancia, en cuanto confirma la validez de la resolución del TEAC que concluyó considerando ajustado a derecho el acuerdo declarativo de fraude de ley impugnado en relación con las operaciones analizadas (adquisición de la entidad griega CP HELLAS, y préstamos asumidos) por entender que la única razón de ser era la reducción de la carga fiscal, sin auténtica sustancia económica que las justificase, lo que afectaba a los gastos financieros asociados a la adquisición y a la amortización del fondo de comercio derivado de esa misma adquisición, manteniendo la no deducibilidad del fondo por entender que la adquisición se produjo en fraude de ley.

Quinto.

El tercer motivo se formula también al amparo del apartado d) del art. 88.1 de la Ley Jurisdiccional, por infringir la sentencia "el artículo 12.5 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en su redacción dada por la ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y del orden social (en adelante, LIS) y del mismo precepto del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Igualmente, los artículos 23, 24 y 31 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, así como los artículos 17 y 18 del citado Real Decreto 1815/1991 en relación con la homogeneización valorativa y temporal para la determinación del valor de transmisión en dichos supuestos. Y, finalmente, el artículo 24 del Real Decreto 1815/1991, que define el fondo de comercio de consolidación y el artículo 23 del mismo Real Decreto que determina el valor contable de la participación".

Recuerda de nuevo que el verdadero motivo empleado por la Inspección para negar la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de CP HELLAS se debió a que, a su juicio, en una operación intragrupo no cabía el afloramiento de un fondo de comercio y, en consecuencia, tampoco la deducibilidad de la amortización del mismo, pese a que el art. 12.5 del Texto Reformado de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (y anteriormente la ley 43/1995) no establece limitación alguna respecto a la deducibilidad de dicho fondo de comercio en el caso de adquisiciones de compañías del mismo Grupo; en tanto que la remisión a la norma contable contenida en el precepto se realizaba exclusivamente a las normas de homogeneización contable para realizar la imputación de valor a los activos y derechos de la sociedad adquirida.

Por eso, considera infringida la normativa que indica, señalando que, a diferencia de lo establecido en otros preceptos del Texto Refundido del Impuesto, (por ejemplo, su art. 11.4 relativo a la amortización del fondo de comercio oneroso, o su art. 89.3 referente a la amortización del fondo de comercio de fusión), el art. 12.5 no incorporaba limitación específica alguna para el supuesto de transmisión entre sociedades pertenecientes al mismo grupo, ni exigía la concurrencia de requisitos adicionales.

En definitiva, sostiene que la deducibilidad fiscal no se encuentra condicionada al reflejo del fondo de comercio en las cuentas anuales consolidadas, como sostuvo el Jefe de la Oficina Técnica, como fundamento de la regularización, sino muy al contrario, el único supuesto de hecho que recoge el art. 12.5 es la adquisición de una entidad no residente que reúna determinados requisitos para disfrutar de la exención del art. 21 del Texto Refundido.

Sexto.

Procede estimar también el motivo tercero, porque el criterio recogido en el acuerdo de liquidación, la pertinencia a un grupo, no ha sido confirmado por esta Sala, en sentencia de 24 de junio de 2013, cas. 33/2012, en la que declaramos.

<< TERCERO.- La Administración del Estado, en el segundo motivo de casación, único que resultó admitido, cuestiona la deducción del llamado fondo de comercio financiero, tras la adquisición de las participaciones de una sociedad dominada y perteneciente al mismo grupo fiscal.

Con carácter previo, debemos puntualizar que la Sala de instancia parte de un dato o circunstancia que tiene el alcance de un hecho probado, debiendo recordarse, como hemos expresado en otras ocasiones [véanse entre otras las sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación 4557/06, FJ 3º), 21 de mayo de 2012 (casación 3707/08, FJ 4º) y 11 de junio de 2012 (casación 6050/2009, FJ 2º)], que la revisión de la valoración de la prueba llevada a efecto por los jueces de la instancia no pertenece al juicio en casación, salvo que se alegue y demuestre

que, al realizarla, infringieron preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o realizaron una apreciación ilógica, irracional o arbitraria de la misma. En efecto, los jueces a quo admiten la existencia de un fondo de comercio.

Hecha la anterior aclaración y partiendo de los extremos dados como ciertos, la discusión a la que debe ceñirse el presente recurso consiste en desentrañar qué ocurre y cómo opera la corrección de valor para determinar la base imponible recogida en el apartado 5 del artículo 12 de la Ley 43/1995, introducido por el artículo 2.º cinco de la Ley 24/2001, con efecto para las adquisiciones de participaciones realizadas en los periodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2002. El precepto establece que:

«Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 20 bis de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 34 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo.»

La determinación de la base imponible del grupo consolidado se conseguía, según establecía el artículo 85 de la Ley 43/1995, con la suma de las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo, practicando determinadas correcciones como las eliminaciones y las incorporaciones. Ambas operaciones debían realizarse de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991. El mencionado Real Decreto estuvo vigente hasta el 25 de septiembre de 2010 y se dictó como exigencia de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades (BOE de 27 de julio), cuya régimen jurídico es aplicable al supuesto enjuiciado.

La eliminación de partidas recíprocas y de resultados intragrupo es un principio básico en consolidación, lo que exige que los artículos 85 y 86 de la Ley del impuesto sean completados por remisión con lo establecido en el Real Decreto 1815/1991. Esta remisión a las normas contables resulta inevitable en el impuesto del que estamos hablando; no en vano la determinación de la base imponible está directamente condicionada por el resultado contable.

No obstante, debemos reflexionar sobre el alcance de esta remisión a las normas contables en general y a los principios de consolidación en particular, y si se deben acoger todos los principios o únicamente aquellos que sean pertinentes para la cuantificación perseguida por la norma tributaria.

En el concreto ámbito de la consolidación fiscal que nos ocupa, el Real Decreto 1815/1991 no est  sólo pensando exclusivamente en la fiscalidad del grupo. La diversidad aplicativa del Reglamento se recoge en su exposición de motivos cuando, refiriéndose a su Capítulo I, puntualiza que «[...] hay que tener en cuenta que los conceptos establecidos no sólo en este capítulo sino, también en el resto de las normas, se establecen sólo en cuanto se refiere a la consolidación y, en consecuencia, sin perjuicio de que en el Plan General de Contabilidad y en las disposiciones posteriores de Derecho de grupo de Sociedades puedan formularse otros no enteramente coincidentes». Lo anterior significa que el régimen de consolidación fiscal se proyecta a otros ámbitos, regidos por principios y criterios diferentes. Como hemos dicho en anteriores ocasiones, no debe olvidarse la diversa finalidad de las normas contables y las tributarias, no es lo mismo ofrecer una imagen fiel de la situación económica y patrimonial de una empresa que determinar la capacidad económica que debe ser gravada, aquella que manifiesta la empresa por las rentas obtenidas en un ejercicio económico [sentencias 26 de septiembre de 2011, (casación 3179/09, FJ 2 ); 17 de octubre de 2011 (casación 2356/09, FJ 3  ) y 14 de noviembre de 2011 (casación 5230/08, FJ 2 )].

Por lo tanto, los principios rectores de la consolidación societaria no son trasladables sin más a las demás áreas del ordenamiento jurídico. Reconocida la autonomía del legislador tributario para delimitar, en aras de la determinación de la base imponible del impuesto partiendo del resultado contable de la mercantil, el ámbito objetivo y subjetivo de una deducción, podemos concluir que la norma introducida en el apartado 5 del artículo 12 tiene una aplicación preferente, sin que exista otro impedimento o traba en la Ley del impuesto que impida o restrinja su aplicación.

Si se siguiera el criterio pretendido por la Administración tributaria, negando la aplicación del artículo 12.5, pese a concurrir el presupuesto de hecho contemplado por la deducción, es decir, la existencia de un fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones de una entidad del grupo, supondría tanto como negar su aplicación siempre y en todo caso, vaciando de contenido la modificación introducida por la Ley 24/2001.

No en vano, el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en sus resoluciones 1 de junio de 2010 (reclamaciones 4756/08 y acumuladas), reiterada por la reciente resolución de 26 de junio de 2012 (reclamación 3637/10), corrigió la hermenéutica seguida por los órganos de la inspección>>.

Esta Sala no desconoce que el TEAC modificó su criterio en resolución de 28 de mayo de 2013, para adaptarse a la nueva doctrina de esta Sala en relación con la aplicación de la deducción por inversión en actividades de exportación por la adquisición intragrupo de participaciones, iniciada por la sentencia de 19 de enero de 2012, rec. 892/2010 , y seguida por otras posteriores, como las de 8 de octubre de 2012, cas. 7067/2010, y de 29 de noviembre de 2012, cas. 2012, en la que superando la anterior posición expresada en las sentencias de 22 de septiembre de 2011, rec. 2793/08 , 29 de septiembre de 2011 , cas. 5544/07 y 24 de noviembre de 2011 , cas. 4531/07 , declaró la inaplicación del beneficio fiscal, por no poder ser calificadas las operaciones realizadas dentro de un grupo mercantil de verdadera inversión, sino como operaciones de reordenación empresarial, de redistribución de participaciones, por circunscribirse los efectos de tal operativa al ámbito interno o doméstico del propio grupo.

Sin embargo, este criterio no es trasladable al presente caso, al no haberse cuestionado que la operación de compra de las participaciones de CP HELLAS realizada el 18 de octubre de 2003 a su accionista Norwood, así como la posterior ampliación del capital social realizada por CP HOLDING el 18 de diciembre de 2003 no fueron razonables desde la perspectiva económica.

Séptimo.

El cuarto motivo, se formula por infringir la Sentencia de instancia "el artículo 24 de la Ley 230/1963 y su equivalente en la Ley 58/2003, así como la doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal Supremo en relación con dicho artículo, el artículo 6.4 del Código Civil , así como los artículos 4 , 10 , 12.5 , 16 , 20 y 85 a 88 de la LIS y 4, 10, 12.5, 16, 20 y 64 a 82 del TRLIS, Infracción de los artículos 9.3 y 24.1 de la CE , los artículos 105 , 108 , 214 y 236 de la ley 58/2003 y los artículos 217 y 317 a 323 de la LEC y, finalmente, se entienden infringidos por la Sentencia de instancia los artículos 47, 51 y 52 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que reconocen el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial".

Crítica la parte que la sentencia impugnada, sin hacer un especial análisis de las circunstancias concurrentes en el caso, se limitase a confirmar el fraude de ley, por no haberse motivado que la finalidad por la que se realizó la operación fuera distinta de la fiscal, considerando, en contra, que no se dan ninguna de las circunstancias que permiten la declaración de fraude de ley, sino una actuación empresarial desarrollada bajo criterios habituales en España, dentro del ámbito de la libertad de empresa.

Recuerda, ante todo, que CP HOLDING se constituyó el 28 de noviembre de 1996 con el objetivo de reordenar las participaciones del Grupo Colgate en un contexto de mejora de la gestión de las sociedades del sur de Europa, dada la similitud de características de los mercados de España, Portugal y Grecia, y que esta reordenación se realizó de forma progresiva, iniciándose con la adquisición de las filiales española y portuguesa, y culminando con la adquisición de la filial griega, que no se hizo con el objetivo de trasladar deuda a España.

Luego , expone las razones por las que considera que la sentencia vulnera los preceptos invocados, señalando que hay cuatro cuestiones claves a las que la Audiencia Nacional no ha otorgado ningún valor, guiada por el automatismo de confirmar las declaraciones de fraude de ley dictadas por la inspección en el caso de grupos multinacionales que adquirieron sociedades cuando para ello se precisaba financiación .

Según la recurrente, los hechos distintos de estas operaciones a los que la Audiencia Nacional no ha otorgado ningún valor son los siguientes:

- La adquisición de CP HELLAS no fue una operación aislada.
- La utilización de financiación de terceros para la adquisición de CP HELLAS.
- El retorno de la inversión, que ha permitido obtener dividendos muy superiores a los intereses satisfechos, concretamente 53.186.984 euros, en concepto de dividendos.
- La cotidianidad de las operaciones llevadas a cabo, que en ningún caso permiten justificar que se trate de operaciones que justifiquen la existencia de ningún fraude.

Al no haber sido tenidos en cuenta por la Sala de instancia estas circunstancias invoca la vulneración de las reglas de la sana crítica en materia de prueba, máxime cuando no ha tenido en cuenta la prueba aportada, el informe emitido por la AEAT, que acreditaba el tratamiento discriminatorio soportado por el hecho de tratarse de una sociedad holding española perteneciente a un grupo multinacional, frente al tratamiento que se dispensa a las sociedades integradas en grupos de matriz española.

Séptimo.

Debemos comenzar recordando las consideraciones en que se basó el acuerdo de declaración de fraude de ley, y que fueron las siguientes:

1.- Las normas estatutarias por las que se rige CP HOLDING en ningún momento establecieron que la sociedad se constituyó con el objetivo de reordenar las participaciones del Grupo Colgate en un contexto de mejora de la gestión de las sociedades del sur de Europa.

2.- Las operaciones de adquisición de las participaciones de la sociedad no residente se pudieron haber hecho, como ocurrió con Colgate Palmolive España, mediante aportaciones no dinerarias, comportando la metodología seguida, compra de acciones financiadas con deuda y aportaciones no dinerarias, la aparición de gastos financieros por los intereses de las deudas adquiridas, y que no obstante los dividendos recibidos durante los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005, la deuda procedente de las adquisiciones se mantuvo inalterada.

3.- El Grupo mantiene los mismos porcentajes de participación en las sociedades afectadas, consistiendo la única modificación en que las participaciones pasan de ser directas a indirectas a través de la holding española.

4.- Inexistencia de variación significativa en la gestión y administración de las sociedades españolas, en cuanto la dirección estratégica operativa y cualquier servicio relacionado con la gestión y administración de las empresas europeas del grupo mundial es asumido por la entidad Colgate Palmolive Europe Saal.

5.- Carencia de efectos patrimoniales reales, pues las actividades afectas no salieron reforzadas y los dividendos obtenidos estaban exentos de tributación en España, habiendo sido distribuidos en su totalidad a los accionistas no residentes, no dedicándose cantidad alguna a reducir el endeudamiento.

Pues bien, estas circunstancias, a juicio de la Sala, son insuficientes para confirmar la declaración de fraude de ley.

Lo primero que se advierte es que el acuerdo no cuestiona las adquisiciones realizadas por inexistencia de motivos económicos válidos, al tratarse de un simple intercambio de participaciones dentro del Grupo, sino que se centra en el endeudamiento de la entidad, por producir unos gastos financieros en España que supusieron reducción en la base imponible.

Ante esta realidad, resulta difícil admitir que lo que se buscó con los préstamos concedidos a la entidad recurrente para financiar la compra de participaciones fue exclusivamente erosionar su base imponible, incrementando su pasivo, y trasladando los intereses y los beneficios a accionistas no residentes, todo ello en perjuicio de Hacienda y a favor del grupo mundial.

Por otra parte, no cabe desconocer que la adquisición de CP HELLAS no fue una operación aislada, pues en años anteriores se procedió a la adquisición de las filiales española y portuguesa, si bien a través de aportación no dineraria, cubierta con una ampliación de capital, sin que del cambio de la metodología en este caso, compra de acciones financiadas con deuda y aportaciones no dinerarias, pueda inferirse sin más que el objetivo principal de la operación fuese exclusivamente el fiscal, pues nos encontramos ante dos alternativas plenamente válidas.

Además, en el presente caso el origen de la financiación fue exterior al Grupo, admitiéndose que la inversión permitió obtener dividendos, aunque luego estuvieran exentos de tributación en España, al ser beneficiarios accionistas no residentes.

Finalmente, hay que reconocer, que como declaramos en la sentencia de 26 de febrero de 2015, cas. 4072/2013, que es a la Administración a la que corresponde acreditar la existencia de un montaje puramente artificial, siendo lo cierto que en este caso no llegó a justificar y acreditar que las razones fiscales hayan sido las únicas determinantes para la realización de las operaciones controvertidas.

Octavo.

Estimado el recurso de casación interpuesto por la entidad y, por las mismas razones, procede estimar asimismo el recurso contencioso administrativo que interpuso contra la resolución del TEAC de 27 de enero de 2011, que debe anularse, así como los actos que confirma, sin que se aprecien circunstancias para una imposición de costas.

FALLAMOS

1. Estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 26 de junio de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que se casa y anula, en cuanto no admite que la Administración pueda realizar funciones de investigación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque desplieguen efectos en ejercicios no prescritos.

2. Estimar el recurso de casación interpuesto por CP HOLDING contra la referida sentencia, que se casa y anula en cuanto confirma el fraude de ley y la regularización en los ejercicios 2002 a 2005, .

3. Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad, con anulación de la resolución del TEAC impugnada y de los actos que confirma.

4. No hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero. Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo T R I B U N A L S U P R E M O Sala de lo Contencioso-Administrativo _____

VOTO PARTICULAR

FECHA:20/05/2016

VOTO PARTICULAR CONCURRENTES que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula el MAGISTRADO DON JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO a la sentencia dictada en resolución de los recursos de casación tramitados con el número 2945/2014, interpuestos por la Administración General del Estado y Colgate Palmolive Holding, S.C.P.A., contra la sentencia que la Sección Segunda de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 26 de junio de 2014, en el recurso contencioso-administrativo 68/2011 .

Único .

La sentencia de la que discrepo, en su fundamento jurídico segundo, reproduce, sigue y aplica la doctrina sentada en la sentencia de 5 de febrero de 2015 (casación 4075/2013), a la que formulé voto particular el 10 de febrero de 2015 , doctrina después reproducida en las sentencias de 26 de febrero de 2015 (casación 4072/2013), 23 de marzo de 2015 (casación 682/14) y 26 de octubre de 2015 (casación 3261/2014), respecto de las que también manifesté mi disenso.

Por las razones que expresé en el voto particular citado, al que me remito, no comparto la tesis que reconoce a la Administración tributaria la facultad de declarar en fraude de ley contratos y actos realizados en ejercicios prescritos cuando producen efectos sobre periodos tributarios en los que el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no se ha extinguido aún por el paso del tiempo.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. 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.