

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070328

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 23 de marzo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 105/2016

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas jurídicas. Simulación. IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. *Compra de participaciones en sociedades del mismo grupo con financiación de otra entidad del grupo.* La compra se efectuó en 2002, ejercicio que fue comprobado pero que se declaró prescrito. La simulación implica un artificio a través del cual, con fines lícitos o ilícitos, se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito comercial, contrario a su existencia misma (absoluta) o constitutiva de otro tipo de negocio (relativa). La compra no implicó una reestructuración del grupo, no existen efectos relevantes al margen del ahorro fiscal. **Fondos de pensiones.** Exteriorización de fondos de pensiones y traspaso de la prima a los adquirentes del negocio. No es deducible la prima traspasada pues los derechos de los trabajadores que pasaron a la entidad adquirente de los negocios traspasados se integraron en otro contrato de seguro y las primas no habían sido imputadas a los trabajadores. Es posible la deducción de las primas en caso de movilización por cese de la relación laboral, pero en tal caso solo se pueden deducir las primas ya pagadas no las futuras que corren a cargo de los adquirentes.

Diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios. *Plazo de reinversión. Puesta a disposición.* En una reinversión por compra de inmuebles que en la escritura pública se prevé que la vendedora continúe con la posesión hasta una fecha determinada, la puesta a disposición y transmisión de la propiedad se produce con la firma de la escritura, con independencia de que se permita una posesión del transmitente más allá de la fecha de transmisión. Procede la integración por séptimas partes de la amortización de las marcas transmitidas bajo el concepto de venta de negocios en un ejercicio anterior que se tuvieron en cuenta de forma indebida para el cálculo del beneficio extraordinario. Procede la sanción respecto a la integración por séptimas partes regularizadas. Las actuaciones tendentes a la regularización interrumpen la prescripción de las sanciones.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 40, 189, 191, 193, 194 y 195.

Código Civil, arts. 71, 609, 1276 y 1462.

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), art. 24.

RD Leg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 13 y 17.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 21.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000105 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00631/2016

Demandante: AKZO NOBEL COATINGS S.L

Procurador: Dº FRANCISCO ABAJO ABRIL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Dª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintitres de marzo de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido AKZO NOBEL COATINGS S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Francisco Abajo Abril, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2015, relativa a liquidación y sanción por Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2005 a 2008, siendo la cuantía del presente recurso de 5.549.785,40 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por AKZO NOBEL COATINGS S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Francisco Abajo Abril, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2015, solicitando a la Sala, que dicte sentencia en la que, estimando las pretensiones de esta parte, declare la nulidad de pleno derecho o subsidiariamente anule por ser contrarios a Derecho todos los acuerdos administrativos recurridos, y condene a la Administración a pagar a Akzo Nobel Coatings, S.L, los costes

en que han incurrido y que incurra para conseguir la suspensión de todos los actos administrativos impugnados por el procedimiento establecido reglamentariamente al efecto,.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte, desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, tenidos por reproducidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día quince de febrero de dos mil dieciocho, concluyéndose la deliberación el veintidós de marzo de dos mil dieciocho, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2015, que tenía por objeto el acuerdo de liquidación dictado el 10 de octubre de 2012 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT, relativo al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2005 a 2008 y contra el acuerdo de imposición de sanciones dictado por el mismo órgano el 22 de mayo de 2013, por el mismo concepto y periodos impositivos.

Las cuestiones suscitadas por la recurrente en su demanda ante esta Sala, se centran en los siguientes aspectos:

a) Calificación como operación simulada de la adquisición de participaciones de las entidades operativas suizas ELOTEX AG y CLAVIAG AG por parte de la sociedad española ICI ESPAÑA S.A, sociedad dominante del grupo fiscal 30/1992 así como las consecuentes regularizaciones inspectoras por el IS ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.

b) Regularización consistente en negar la deducción de las primas por pensiones traspasadas con las ventas de los negocios UNICHEMA, QUEST Y NATIONAL STARCH.

c) Regularización relativa al incumplimiento de la reinversión del importe obtenido en la venta de la nave de Badalona.

d) Regularización relativa a la amortización de las marcas comerciales Integradas en el negocio denominado AUTOCOLOR.

e) Sanciones impuestas.

Segundo.

Analizaremos en primer término los ajustes contenidos en el acuerdo de liquidación derivados de la apreciación de simulación por la operación de adquisición de las acciones de las compañías CLAVIAG AG y ELOTEX AG.

Los hechos relativos a esta operación, son:

1.- ICI España, S.A, ICI Packaging Coatings, S.A., eran los miembros del Grupo de Consolidación Fiscal 30/1992.

ICI España, S.A. e ICI Packaging Coatings, S.A., obtuvieron beneficios extraordinarios en los ejercicios 2000, 2001 y 2002.

2.- El 26 de junio de 2002, ICI España, SA, adquirió de ICI Omicron BV (que era el socio único de ICI España, S.A. y de Elotex AG y Claviag AG) el 45,40% de las acciones en la sociedad suiza, Elotex AG, y el 100% de las acciones en la sociedad suiza de Claviag AG.

La adquisición se realizó mediante una operación de compraventa, cuyo precio fue de 164,90 millones de euros, de los que ICI España, S.A. pagó, 134,90 millones de euros, con financiación que le otorgó ICI Finance, PLC (una empresa del multinacional ICI) y, el resto, es decir, 30 millones de euros, con fondos propios.

3.- El 19 de septiembre de 2002 ICI Omicron BV aportó el 54,6% de las acciones de Elotex AG a ICI España, S.A, en una ampliación de capital de ICI España, S.A. con prima de emisión, que se inscribió en el Registro Mercantil de Barcelona, de forma que ICI España, S.A, pasó a ser titular del 100% del capital social de Elotex AG.

4.- El préstamo de 134.922.000 € se obtuvo de la entidad ICI FINANCE PLC, no residente en España y perteneciente asimismo al grupo mundial ICI, para financiar la adquisición de las acciones de ELOTEX AG. Para cancelar el préstamo la entidad obtuvo con posterioridad un nuevo préstamo de 75.000.000 €.

La carga financiera derivada de ese préstamo fue considerada por ICI ESPAÑA como gasto contable y fiscal en los ejercicios comprobados, en los que por este concepto dedujo en su base imponible -y consiguientemente en la del Grupo- los siguientes importes:

Ejercicio 2005 2.710.414,29
 Ejercicio 2006 2.200.935,72
 Ejercicio 2007 4.261.365,20
 Ejercicio 2008 4.489.437,48

AKZO NOBEL es sucesora de la entidad dominante ICI ESPAÑA, así como de la dependiente ICI PACKAGING.

En el Acuerdo de liquidación podemos leer:

"4º.- Durante los años objeto de comprobación se han considerado por ICI ESPAÑA SA como gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses correspondientes a préstamos obtenidos por la entidad de otras sociedades del grupo mercantil no residentes en España. La financiación ha sido utilizada para la adquisición de participaciones en empresas del grupo no residentes, que ya formaban parte del grupo mercantil con anterioridad a su cambio de titularidad. En el análisis realizado hasta el momento ha quedado acreditado que los importes obtenidos para la adquisición de participaciones han sido registrados en cuentas de cash pooling, manifestando la entidad que "debe entenderse que los pagos relativos a la devolución de este préstamo no han sido realizados de acuerdo con un calendario de pagos determinado sino que el principal de la operación se ha ido viendo reducido a través del ingreso realizado por ICI ESPAÑA SA de las disponibilidades de tesorería existentes en cada momento". Del mismo modo, en lo referente a los intereses devengados por dicha posición deudora de ICI ESPAÑA SA, la entidad ha manifestado que "los pagos de los intereses asociados a los mismos no han sido realizados de acuerdo con un calendario determinado, sino que se han ido satisfaciendo a través de los ingresos contabilizados por ICI ESPAÑA SA en la mencionada cuenta de cash pooling, al modo de un contrato de póliza de crédito, según las disponibilidades de tesorería existentes en cada momento."

Pues bien, la operación que la Inspección califica como simulada se realiza en el año 2002. Este ejercicio ha sido objeto de análisis y resolución en nuestra sentencia de 18 de diciembre de 2017, recurso 266/2014 . En dicha sentencia, se apreció la prescripción de la acción administrativa para liquidar la deuda tributaria respecto del ejercicio 2002.

La incidencia de la declaración de prescripción sobre el presente recurso fue sometida a las partes personadas. Ninguna de ellas realizó alegaciones sobre la facultad de la Administración para calificar la operación crediticia.

La recurrente alegó que la prescripción operada en 2002, en ningún caso podía perjudicarle en los ejercicios que analizamos, y, ello, por la prohibición de reformatio in peius. La demandada solicitó la modificación de determinados ajustes realizados por la Administración en los ejercicios objeto de autos, a los que nos referiremos al final de la presente sentencia.

La oposición de la actora respecto a la calificación de simulación de esa operación lo es de fondo.

Entrando ahora en el análisis de los argumentos de la actora contenidos en la demanda respecto de la simulación. Afirma que la Administración no llega a justificar y acreditar que las razones fiscales hayan sido las únicas determinantes para la realización de las operaciones controvertidas.

En el Acuerdo de liquidación se afirma:

"Pues bien, lo que al respecto se concluyó en esos actos de liquidación fue y transcribimos los dos párrafos "decisivos" del acto de liquidación de 2002, a las págs. 48ª y 51ª del mismo- lo siguiente:

<Octavo.- Hemos visto que la imposibilidad práctica de obtener pruebas directas no es obstáculo para apreciar la existencia de simulación. De hecho, en la gran mayoría de los supuestos es a través de la prueba indiciaria y presuntiva que se puede alcanzar la convicción de su existencia. Eso es lo que entendemos que acontece en el presente supuesto, pues los indicios concurrentes son sólidos y apuntan racionalmente hacia una misma dirección, esto es, a inferir que se ha construido una apariencia formal que facilite el propósito perseguido, es decir, que nos hallamos ante una discordancia entre la apariencia exteriorizada y la realidad subyacente con el fin de obtener un ahorro de impuestos inadmisibles. Los elementos o signos que permiten afirmarlo son los siguientes:
.../...

Así pues, debemos concluir que la transmisión de la titularidad del 100% de las participaciones de ambas compañías suizas es de todo punto formal, ficticia, y no ha perseguido otra finalidad que la de, bajo el manto de la reinversión de beneficios extraordinarios, erosionar de forma absolutamente inadmisibles las bases imponibles españolas, mediante la acumulación de mecanismos tales como la generación de gastos (intereses del préstamo, amortización del fondo de comercio financiero), y el diferimiento de la tributación (régimen de reinversión de beneficios extraordinarios, deducción por inversión en empresas extranjeras), o su minoración (régimen de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios). > (...)

El artículo 16 de la Ley 58/2003 dispone:

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."

Respecto del concepto de simulación debemos recordar los pronunciamientos contenidos en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011, RC 277/2008 :

"SEXTO .- En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil (CC , en adelante). (...)

Pero aún más, el derecho tributario, trascendiendo las figuras del fraude y de la simulación, ha contemplado situaciones más difusas, como la de los negocios jurídicos anómalos, que indican que el contribuyente actúa con abuso de derecho. Así, como recuerda la repetida sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003 (f.j. 3º, primera), el artículo 110 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre de 1995), en la redacción de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 20 de diciembre de 2000), exigió para las operaciones de concentración de empresas «motivos económicos válidos», como consecuencia de la transposición de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio

de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, núm. 225, de 20 de agosto de 1990, pág. 1). En efecto, esta Directiva tiene por designio el establecimiento en todos los Estados miembros de un régimen fiscal común para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, que sea neutro y que no penalice tales operaciones cuando tienen lugar entre sociedades de distintos países de la Comunidad (considerandos primero y segundo de la Directiva). Pues bien, el artículo 11, apartado 1, letra a), de esta norma comunitaria permite aparcar ese empeño armonizador cuando las operaciones societarias persigan, como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, a cuyo efecto el hecho de que se realicen sin «motivos económicos válidos» puede constituir una presunción.

En realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7, apartado 2, del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial.

Y, por ese camino, echando una mirada a la equidad y al principio de buena fe (artículo 7, apartado 1, del mencionado Título Preliminar), se llega a la doctrina del «levantamiento del velo», obra jurisprudencial que, además, sustenta y justifica algunas normas tributarias, como las que regulan las sociedades transparentes. Esa doctrina autoriza a los jueces a penetrar en el verdadero sustrato personal de las entidades y sociedades con el propósito de evitar que, en fraude de ley (prohibido también por el artículo 6, apartado 4, de repetido Título Preliminar), hagan uso de su personalidad jurídica independiente para causar perjuicios a intereses públicos o privados.

Las anteriores reflexiones evidencian que nos movemos en un círculo (se inició con el fraude de ley y acaba en el mismo punto) donde únicamente se persigue que cada cual contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica en un sistema tributario justo (artículo 31, apartado 1, de la Constitución) y que, por consiguiente, repudia que quien haya obtenido un rendimiento sujeto a tributación pueda eludir la carga fiscal empleando no importa que artificios. Por consiguiente, si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida."

Podemos afirmar, siguiendo la exposición de la citada sentencia, que toda simulación negocial implica un artificio a través del cual, con fines lícitos o ilícitos, se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito negocial, contrario a su existencia misma (simulación absoluta), o constitutivo de otro tipo de negocio (simulación relativa).

Respecto a esta idea de artificio, la sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, C-318-10 ap.40, afirma:

"Para que una restricción a la libre prestación de servicios pueda estar justificada por motivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, apartado 55, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, apartado 74)."

En la simulación tributaria es necesaria la utilización de artificios encaminados a la elusión impositiva, esto es, a disfrutar de ventajas fiscales que no corresponden a la real operación realizada. Se trata de obtener un tratamiento fiscal del hecho imponible y sus circunstancias concurrentes, más favorable del que correspondería a la real operación.

Recordemos ahora la descripción que de la operativa seguida por el grupo ICI, realiza el Acuerdo de liquidación:

"La concatenación de negocios jurídicos (compraventas, préstamo, y aportación no dineraria) en el estricto seno del grupo multinacional ha permitido a ICI España gozar de importantísimos beneficios fiscales, al tiempo que se ha revalorizado a efectos fiscales el valor de las compañías participadas suizas sin coste para el grupo. Al cabo, el resultado de la operativa desplegada ha consistido, desde el punto de vista empresarial, en que dos empresas que eran íntegramente propiedad de una misma entidad (ICI Omicron BV) han pasado a depender jurídicamente de

una tercera empresa del mismo grupo mundial ICI, la interesada ICI España SA, que es asimismo de propiedad de la citada ICI Omicron BV.(...)

En el acta de disconformidad que nos ocupa, relativa a los ejercicios 2005 a 2008, a los antecedentes expuestos correspondientes a las anteriores actuaciones, añade el actuario que los intereses del préstamo de 134.922.000 € otorgado por la sociedad británica ICI FINANCE PLC fueron considerados como gastos contables y fiscales de la sociedad ICI ESPAÑA en los ejercicios 2005 a 2008 alcanzados por las actuaciones, y que el préstamo no fue íntegramente devuelto a su vencimiento: el 28 de febrero de 2005; ya que en un importe de 75.000.000 € fue sustituido por un nuevo préstamo obtenido de ICI FINANCE PLC, con vencimiento 19 de diciembre de 2009."

Pues bien, de lo expuesto anteriormente resulta:

1.- La compraventa de valores financiadas con el préstamo concedido por una de las empresas del grupo, no implicaron una reestructuración del propio grupo. La Administración afirma que la transmisión de la titularidad del 100% de las participaciones de ambas compañías suizas es de todo punto formal. Y, es cierto, que no se aprecia reestructuración alguna en el grupo como consecuencia de la operación, ni lo alega la actora.

2.- No existen efectos jurídicos o económicos relevantes al margen del ahorro fiscal en la operativa seguida, pues, como hemos señalado, nos encontramos ante una operación meramente formal, sin sustantividad respecto de la estructura y organización del Grupo.

3.- La tributación en UK por los intereses del préstamo, no incide en la correcta aplicación de la legislación tributaria española, pues, de no existir derecho a la deducción de los intereses generados por el préstamo, ello no se altera porque tales intereses hayan tributado en otro país.

Es evidente que las autoridades españolas no pueden realizar un ajuste bilateral respecto de las cantidades abonadas en Reino Unido por el gravamen de los intereses percibidos. Para ello está previsto el procedimiento amistoso del artículo 24 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (y en los mismos términos el anterior Instrumento de Ratificación de España del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975, artículo 26).

Tercero.

La siguiente cuestión planteada en la demanda es la relativa a la deducción para el cálculo de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, en los ejercicios 2005 a 2008, de la parte de la prima satisfecha por la exteriorización del fondo de pensiones, y la parte de la misma prima traspasada a los adquirentes del negocio de Uniqema en 2006, del negocio de Quest en 2007 y del negocio de National Starch en 2008.

La Inspección de los Tributos negó la deducibilidad de la parte de la prima traspasada, en dichos ejercicios a los adquirentes de los negocios. Sostiene la Inspección que, para que resulten deducibles los compromisos por pensiones que las empresas asumen respecto de sus trabajadores, es necesario que ésta pierda la propiedad y el control de las cantidades de que se trate y que las impute a los correspondientes beneficiarios, a los que se les transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras, debiendo transmitirse también la titularidad y gestión de los recursos correspondientes.

Esta afirmación la justifica la Inspección en el contenido del artículo 13.3 del RDL 4/2004 , que dispone, en la redacción aplicable:

"3. Serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe en la parte correspondiente, salvo las realizadas de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.d) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones . Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.

- b) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- c) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones."

Los derechos de los trabajadores que cesaron su relación laboral con ICI ESPAÑA al venderse las divisiones UNIQUEMA, QUEST y NATIONAL se integraron en otro contrato de seguro y las primas pagadas por la entidad no habían sido imputadas a los trabajadores, por lo que no se cumplían las previsiones del artículo 13.3 citado.

Esta circunstancia resulta del relato contenido en el Acuerdo de liquidación no controvertido:

"Con motivo de la venta de las divisiones UNIQUEMA, QUEST y NATIONAL en los ejercicios: 2006, 2007 y 2008, respectivamente, la entidad transmitió también a los adquirentes determinados compromisos de pensiones que había asumido con el personal de esas divisiones.

En el año 2002 la entidad había externalizado esos compromisos por pensiones suscribiendo unas pólizas de seguro de prima única; primas únicas a satisfacer en diez anualidades según un plan de financiación. Las primas pagadas no fueron imputadas fiscalmente a los trabajadores y, en consecuencia, de acuerdo con lo previsto en los arts. 13.3 y 19.5 del T.R. de la Ley del Impuesto, no fueron deducibles para la entidad en el momento de realizar los pagos.

Al realizarse la venta de aquellas divisiones, junto con los compromisos por pensiones con los trabajadores, los compradores asumieron también los compromisos de pago de las primas pendientes, realizándose la movilización de derechos a unas nuevas pólizas o pasando el comprador a asumir la posición de tomador de las pólizas existentes."

Admitiendo las afirmaciones anteriores, la recurrente sostiene que en el supuesto de integración en otro contrato de seguro colectivo de los derechos que correspondieran a los trabajadores, al producirse un supuesto de cese de la relación laboral, teniendo en cuenta que las primas no fueron imputadas anteriormente, la empresa podía deducirlas con ocasión de esta movilización, y según la respuesta de la DGT a las Consultas V0633-07 y V0915-08.

Recordemos en contenido del artículo 174 del RSDL 4/2004:

"4. La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio del derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, no estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades del titular de los recursos económicos que en cada caso corresponda, en los siguientes supuestos:

- a) Para la integración total o parcial de los compromisos instrumentados en la póliza en otro contrato de seguro que cumpla los requisitos de la citada disposición adicional primera.
- b) Para la integración en otro contrato de seguro colectivo, de los derechos que correspondan al trabajador según el contrato de seguro original en el caso de cese de la relación laboral.

Los supuestos establecidos en los párrafos a) y b) anteriores no alterarán la naturaleza de las primas respecto de su imputación fiscal por parte de la empresa, ni el cómputo de la antigüedad de las primas satisfechas en el contrato de seguro original. No obstante, en el supuesto establecido en el párrafo b) anterior, si las primas no fueron imputadas, la empresa podrá deducirlas con ocasión de esta movilización."

Resulta evidente que es posible la deducción de las primas en caso de movilización por cese de la relación laboral. Ahora bien, en tal caso, solo es posible deducir las primas ya pagadas, no las futuras que corren a cargo de las empresas adquirentes.

La recurrente dedujo, mediante la incorporación de ajustes extracontables negativos, la parte de la prima satisfecha con motivo de la exteriorización del fondo de pensiones y la parte de la misma prima traspasada a los adquirentes del negocio de Uniquema en 2006, del negocio de Quest en 2007 y del negocio de Nacional Starch de 2008.

Es decir, la entidad se dedujo las primas que ya había pagado y también las que no había pagado, y que, como pasivos, traspasó a los compradores de aquellas divisiones de negocio. El artículo 17 del TRLIS no da cobertura a la deducción de la prima no satisfecha por la entidad transmitente, pues no constituye renta que se

ponga de manifiesto con ocasión de la movilización del contrato de seguro colectivo, sino que constituye un pasivo que transmite a las entidades adquirentes.

Cuarto.

El siguiente aspecto controvertido, en cuyo análisis entramos, es el relativo al cumplimiento de la reinversión del importe obtenido de la venta de una nave de la recurrente en Badalona y consiguiente obtención de beneficios fiscales. La cuestión se centra en determinar, si el plazo de tres años desde la venta a que se refiere el artículo 21 de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, debe computarse desde el 29 de junio de 2001, fecha de otorgamiento de la escritura de venta, o desde el 1 de julio de 2002, fecha en que la nave se puso a disposición de la empresa adquirente, disfrutando en ese interregno la vendedora, hoy actora, de la posesión inmediata y pacífica de la misma.

La cuestión es relevante por las siguientes razones; si el dies o quo para considerar el plazo de reinversión de tres años era el 29 de junio de 2001 y no el 1 de julio de 2002, ello implicaba que fue el 29 de junio de 2004 cuando ICI Packaging Coatings, S.A, incumplió la obligación de reinvertir, y no el 1 de julio de 2005, y, como el ejercicio 2004 no es objeto de inspección, la regularización por la reinversión quedaría fuera del ámbito temporal de la comprobación tributaria, y debería ser anulado.

En lo que ahora interesa el artículo 21 de la LIS , dispone:

"No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, (...), en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material (...), siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice".

Pues bien, como la propia Administración acepta, las estipulaciones primera y segunda de la escritura de compraventa otorgada el 29 de junio de 2001 ante el Notario de Barcelona Don Joan Rúbies Miel, con el número 4331 de su protocolo, determina:

"PRIMERA. - ICI PACKAGING COATINGS, S.A. (en adelante, la Vendedora') transmite la propiedad como cuerpo cierto a INMOBILIARIA MAR, S.A. (en adelante, la Compradora'), que acepte y adquiere, de la finca indicada en el Expositivo 1 anterior.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo anterior, la Compradora autoriza desde este momento expresa e irrevocablemente a la Vendedora a continuar disfrutando de la posesión inmediata de la finca Indicada en el Expositivo 1 anterior en la misma forma que lo viene haciendo hasta el día de hoy, hasta las 12:00 del mediodía del día 1 de julio de 2002, sin que bajo ningún concepto ni por ningún motivo la Compradora pueda privar a la vendedora ni de la posesión inmediata ni del pacífico disfrute sobre la finca hasta esa fecha.

La Vendedora se compromete frente a la Compradora a que el contrato de cesión de uso de vivienda 1 de fecha 26 de junio de 1986, suscrito con Don Avelino , se encontrará extinguido, a más tardar a las 12,00 horas del mediodía del día 1 de julio de 2002.

SEGUNDA, - Es precio de esta compraventa el importe de SEISCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES DOSCIENTAS MIL (643.200.000) PESETAS (a 865.700,86 Euros), ..."

Como consecuencia de estas estipulaciones, la Administración llega a la conclusión de que la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido no es la de la fecha en que se transmite la propiedad al adquirente, que pasa a ser propietario del bien a título de dueño; sino que es la de la fecha en que el adquirente puede disponer del bien adquirido, para hacer uso del mismo.

Esta postura parte de la interpretación de la expresión contenida en el artículo 21 de la Ley, fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial, como entrega de la posesión inmediata del bien.

No podemos aceptar este planteamiento.

La entrega o puesta a disposición de un bien, es un concepto jurídico ampliamente analizado y sobre el que en la actualidad no existe controversia. El concepto es utilizado en el precepto de aplicación, vinculado a la idea de transmisión onerosa, que es la que origina el beneficio fiscal.

Por ello, el concepto de entrega o puesta a disposición, debe interpretarse como el medio de tradición que determina la transmisión onerosa. Efectivamente, tales conceptos implican la transferencia de la posesión jurídica de la cosa por parte del vendedor, que hace adquirir su propiedad o el derecho real por parte del comprador (artículo 609Cc). No exige por tanto que sea transferida la posesión física del bien objeto de la transmisión, como de forma clara resulta del artículo 1462 del Cc , en la que se regula la tradición real y la tradición instrumental de los inmuebles. Por lo tanto, la entrega o puesta a disposición del bien, a la que se refiere el artículo 21 de la LIS , señala el modo que, junto al título (en este caso la compraventa), producirá la transmisión de la propiedad.

Si observamos las cláusulas del contrato de compraventa otorgada el 29 de junio de 2001, comprobamos que por la escritura se transmite la propiedad y que la Compradora autoriza desde este momento expresa e irrevocablemente a la Vendedora a continuar disfrutando de la posesión inmediata de la finca (...) hasta las 12:00 del mediodía del día 1 de julio de 2002. Pero esta autorización la otorga la compradora a título de dueña e implica una posesión inmediata que nada limita la adquisición de la propiedad por la compradora.

Por tanto, la entrega o puesta a disposición a que se refiere el artículo 21 de la LIS , es la que determina la adquisición de la propiedad del bien por el adquirente, materializando la transmisión onerosa que es la base del beneficio fiscal. El que el nuevo propietario permita una posesión inmediata del transmitente, en nada afecta a la perfección de la transmisión de la propiedad.

Por estas razones, compartimos el planteamiento de la recurrente y entendemos que el incumplimiento de la reinversión se produce en el ejercicio 2004 (pues el inicio del cómputo del plazo de tres años lo determina la escritura de compraventa de 29 de junio de 2001), y que por tanto la regularización en este punto debe ser anulada porque corresponde a un ejercicio no comprendido en las actuaciones inspectoras.

Quinto.

El siguiente objeto de la controversia es el relativo a la modificación del importe de los ajustes extracontables positivos originados por la integración por séptimas partes en las bases imponibles de los ejercicios los ejercicios 2005 a 2008, de la renta diferida por el beneficio extraordinario obtenido en el ejercicio 1999 por la venta del negocio "Autocolor".

Tal ajuste se produce, como consecuencia de no haberse tenido en cuenta la amortización de las marcas comerciales registradas en el ejercicio 1992 integradas en dicho negocio por un importe de 851.433,82 euros y que fue considerado como un gasto contable y un gasto fiscal en aquel ejercicio.

La recurrente sostiene que no se ha acreditado la amortización que afirma la Inspección.

Los razonamientos que sobre este particular se contienen en el Acuerdo de liquidación, son los siguientes:

"En el ejercicio 1999 ICI PACKAGING declaró unos beneficios extraordinarios de 16.508.239,51 € por la venta del negocio denominado AUTOCOLOR a que se refiere el Presupuesto de Hecho 5º.2º, por el que se acogió al diferimiento por reinversión regulado en el antiguo art. 21 de la Ley 43/1995 , integrando posteriormente durante los años del período de diferimiento (2003 a 2009) la plusvalía que había calculado por séptimas partes. Sin embargo, en la actuación inspectora llevada a cabo por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña en relación con los ejercicios 2002 a 2004, se comprobó que la plusvalía había ascendido a 17.359.673,33 €.

El motivo de la diferencia, y los efectos de ésta en los ejercicios posteriores ahora objeto de comprobación, lo expone el actuario en las págs. 31ª y 32ª del acta, siguiendo los antecedentes de la comprobación de los ejercicios 2002 a 2004, en los términos siguientes:

< La diferencia verificada por la Inspección proviene del tratamiento que debe darse a la dotación por la amortización registrada en el ejercicio 1992 de las Marcas comerciales integradas en el negocio denominado "Autocolor", por un importe de 851.433,82 euros, y que fue considerado como un gasto contable y un gasto fiscal en aquel ejercicio.

A este efecto hay que tener en cuenta que, en una comprobación antecedente efectuada por la Inspección sobre los años 1993-1994-1995-1996, las dotaciones contables por la amortización de las indicadas Marcas no fueron admitidas como gastos fiscales, y fueron objeto de corrección en las liquidaciones practicadas, pero sólo en

cuanto correspondían a los ejercicios 1993 a 1996 -ambos inclusive-, a razón de 1.021.720,58 euros en cada uno de los períodos anuales 1993-1994-1995, y por un importe de 1.082.837,19 euros en el año 1996. La completa amortización contable de dichas Marcas finalizó en el ejercicio 1997, con una dotación registrada de 109.170,15 euros, si bien, y en el contexto de la comprobación inspectora mencionada, la compañía aceptó de conformidad el criterio de la inspección, procediendo a la regularización del gasto contable y fiscal que se había declarado inicialmente, a través de la presentación de una declaración complementaria.

En consecuencia, el saldo contable de la amortización acumulada del inmovilizado inmaterial transmitido bajo el concepto de la venta del negocio "Autocolor", ascendía a 5.108.602,90 euros. Para calcular el beneficio extraordinario que podía acogerse al beneficio fiscal del diferimiento por reinversión, la compañía aumentó el valor neto contable y fiscal de los activos transmitidos en la cuantía de la total amortización acumulada (5.108.602,90 euros), de modo que minoró de forma indebida (por duplicado) el precio obtenido por la venta de los activos por un importe de 851.433,82 euros, que corresponde a la amortización contable del año 1992, que también fue gasto fiscal en el ejercicio 1992, y que no fue corregida por la actuación inspectora antecedente que antes se ha referido. La renta diferida originada por este beneficio extraordinario y calculada por la compañía asciende a 16.508.239,51 euros.

Por tanto, y en ausencia de la procedente rectificación, se produciría un doble cómputo de dicho gasto fiscal, en primer lugar al haberse considerado como gasto fiscal en los años 1992 y 1999, y en segundo lugar al integrarse por séptimas partes- en el ejercicio 2003 y en los 6 ejercicios posteriores-, sólo por un importe inferior al debido, teniendo en cuenta la cuantía comprobada de la renta acogida al diferimiento, y también el gasto fiscal ya computado en el ejercicio 1992 por la amortización contable (y fiscal) de este año. De este modo, y según el criterio de la Inspección, la renta diferida originada por este beneficio extraordinario y comprobada asciende a 17.359.673,33 euros, por lo que la integración por séptimas partes del diferimiento es de 2.479.953,33 euros."

El TEAC en el fundamento quinto de la Resolución impugnada, afirma, referido a la inspección relativa a los ejercicios de 2002 a 2004:

"Y es la propia interesada la que, en escrito de fecha 27 de febrero de 2009 que obra en el expediente como documentación anexa a la diligencia número 9 formalizada en igual fecha con ICI PACKAGING COATINGS S.A., en contestación al requerimiento al efecto realizado en diligencia anterior, la que reconoce que dicha amortización del año 1992 fue considerada gasto fiscal, en cuanto afirma la inexistencia de ajuste por la inspección de la misma, manifestando "El hecho de que la Administración no hubiera ajustado la dotación a la amortización contable realizada por la Compañía en el ejercicio 1992 no afecta nada al hecho de que el valor fiscal de dichas marcas continuó siendo, desde su adquisición, ininterrumpidamente hasta la fecha de su enajenación, de 5.108.603€, dado el carácter no deducible por Ley de las mencionadas dotaciones a la amortización contable, según dictaminó la inspección en el Acta correspondiente, no revisada por el Inspector Jefe y que ganó firmeza", acta esta última la referida a los ejercicios 1993 a 1996."

No puede aceptarse que el gasto fiscal no estuviese acreditado, pues la propia actora reconoció ante la Inspección que dicha amortización del año 1992 fue considerada gasto fiscal. Ahora bien, el que dicho gasto fiscal despliegue sus efectos respecto de un concepto distinto, como es la reinversión de beneficios extraordinarios de 16.508.239,51 de euros, por la venta del negocio denominado AUTOCOLOR en 1999, que se acogió al "diferimiento por reinversión" del artículo 21 de la LIS, implica corregir un gasto fiscal producido en 1992, ejercicio firme.

Y lo implica, precisamente porque la Inspección consideró que las dotaciones contables por la amortización de las indicadas Marcas no eran gastos fiscales, por lo que no puede incidir dicho gasto fiscal del ejercicio de 1992, en el cálculo de la total amortización acumulada (que finalizó en 1997), para calcular el beneficio extraordinario que podía acogerse al beneficio fiscal del diferimiento por reinversión, mediante el aumento del valor neto contable y fiscal de los activos transmitidos en la cuantía de dicha amortización acumulada.

Modificar el concepto de amortización acumulada atendiendo al gasto fiscal no admitido, implica corregir el tratamiento fiscal de la dotación por amortización del ejercicio de 1992, ya firme, a raíz de una cuestión ajena a sus efectos, como lo es la valoración de los activos a los efectos de determinar los beneficios extraordinarios.

Por tal razón debemos estimar el recurso en este punto.

Sexto.

La siguiente cuestión a tratar, en el orden seguido en la demanda, es la cuestión relativa a las sanciones impuestas.

El primer problema que se plantea es el referido a la regulación de la interrupción del plazo de prescripción de la acción administrativa para sancionar.

El artículo 189 de la Ley 58/2003 , determina:

"3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización."

Considera el recurrente que este precepto contradice la doctrina del TC plasmada en sus sentencias números 63/2005, de 14 de marzo de 2005 , 177/2006, de 5 de junio de 2006 , 29/2008 de 20 de febrero de 2008 , 147/2009, de 15 de junio de 2009 y 195/2009, de 28 de septiembre de 2009 han dictaminado, según narra el recurrente "que para que se interrumpa la prescripción en el orden penal, no basta la simple presentación de una denuncia o de una querrela sin necesidad de que medie acto alguno de intermediación judicial, ya que en la medida en que lo que prescribe no es la acción penal para perseguir el delito sino el delito mismo, es imprescindible un acto de intermediación judicial, siendo únicamente el Juez quien puede llevar a cabo la actuación de dirección procesal del procedimiento contra el culpable para considerar interrumpido el plazo de prescripción del delito."

No podemos aceptar que esta doctrina implique la necesidad de iniciar un procedimiento sancionador administrativo para interrumpir la prescripción de la acción administrativa para sancionar, pues no existe identidad en la ratio legis.

En el caso de actuaciones penales que manifiestan el ius puniendi del Estado, requiere la actuación del juez penal, único que pueda actuar dicha potestad. Pero en el caso de actuaciones administrativas, es la propia Administración la que ostenta la potestad de liquidar y de sancionar, por lo que las actuaciones tendentes a la regularización tributaria lo son también a descubrir la posible comisión de infracciones tributarias, por lo que nada impide que tales actuaciones de regularización tributaria (previas al ejercicio de la potestad sancionadora), interrumpen la prescripción de la acción para sancionar.

A continuación, el recurrente niega la posibilidad en la sucesión de las sanciones tributarias por inexistencia de cobertura legal.

El artículo 40.5 de la Ley 58/2003 , en su redacción originaria, dispone:

"5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda."

Entre los apartados anteriores se encuentra el nº 3:

"3. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil."

La cuota de liquidación se refiere al supuesto contemplado en el párrafo 4º del mismo precepto. Por lo tanto, la sucesión en las sanciones en casos de disolución o extinción sin liquidación, se encontraba prevista en la legislación aplicable al tiempo de la fusión (año 2009).

Existe el punto de conexión a que se refiere al recurrente, entre la infractora y ella misma, en la medida en que ha asumido, por sucesión universal (fusión por absorción), todo el activo y pasivo de la entidad infractora.

Las infracciones han sido subsumidas en los siguientes preceptos de la Ley 58/2003:

191.1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo

que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

191.5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento. En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

193.1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

194.1. Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

195.1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

Se afirma en el Acuerdo sancionador:

"-- Respecto del ejercicio 2005 dejó de ingresar parte de la deuda tributaria debida, conducta infractora que recoge el art. 191.1.

-- Respecto de los ejercicios 2006 y 2007: dejó de ingresar la totalidad de la deuda tributaria debida, habiendo obtenido indebidamente además una devolución, conductas infractoras que cuando se producen así, simultáneamente, recoge el art. 191.5; y, además, acreditó improcedentemente unas BIN's negativas a compensar en declaraciones futuras propias, conductas constitutivas del injusto tributario del párrafo primero del art. 195.1.

-- Y por lo que hace al 2008: Dejó de ingresar la totalidad de la deuda tributaria debida, conducta infractora recogida en el art. 191.1; solicitó indebidamente una devolución, sin llegar a obtenerla, conducta infractora del art. 194.1; y además, acreditó improcedentemente una BIN negativa a compensar en declaraciones futuras propias, conducta constitutiva del injusto tributario del párrafo primero del art. 195.1."

En primer lugar, la recurrente reitera que no existió simulación y por tanto no se cumple el tipo infractor. Nos remitimos en este punto a lo dicho anteriormente, al razonar la concurrencia de simulación.

Respecto a la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, debemos recordar que esta fuera de toda duda que el elemento subjetivo de la infracción tributaria debe concurrir para exigir responsabilidad infractora e imponer la correspondiente sanción y que su concurrencia ha de estar acreditada en el Acuerdo sancionador.

Ello resulta claro de la dicción literal del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia..., y lo era, también, bajo la vigencia de la regulación anterior, pues el principio de culpabilidad es estructural del Derecho Administrativo Sancionador.

En relación con la cuestión de la culpabilidad, el Tribunal Supremo ha declarado en su sentencia de 26 de octubre de 2016, RC 1437/2015, sintetizando su doctrina en la materia, lo siguiente:

"(...) Pues bien, con relación a la necesaria concurrencia de culpabilidad en las conductas constitutivas de infracciones tributarias, la jurisprudencia ha establecido (por todas, STS de 15 de enero de 2009, FJ 11º) que «la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139\1996), FD Tercero ; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto); en efecto, «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 ni constituye ahora infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera

el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)» (Sentencia de de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas, núm. 5018/2006), FD Sexto.[...] «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone 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 -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice «entre otros supuestos»), uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere 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» (Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto).»

Es así doctrina reiterada del Tribunal Supremo (por todas, STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º) que «la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4 º), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04 , FJ 11º, in fine), entre otras). »

Esta misma STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º, destaca que «esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 4 º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05 , FJ 7 º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13 º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03 , FJ 8º), entre otras).» Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad. Pues bien, en atención a la doctrina expuesta, esta Sala ha venido estimando recursos jurisdiccionales contra la imposición de sanciones tributarias cuando pese a no haber existido ocultación y ser clara la norma tributaria incumplida, no existe un juicio de culpabilidad en la resolución sancionadora, ateniéndose la Administración tan sólo al resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario."

De las anteriores reflexiones debemos destacar:

1.- no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria,

2.- el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión,

3.- no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor,

4.- es necesario acreditar y motivar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Por lo tanto, es necesaria la concurrencia del elemento culpabilístico para que pueda imponerse sanción tributaria, y, además, esta concurrencia ha de estar debidamente motivada.

La Administración justifica la concurrencia del elemento subjetivo del injusto en cada uno de los cargos del siguiente modo:

1.- < 1.4º.2º.- Fondo de comercio financiero (F.D. quinto). Se aumentaron las bases imponibles de la dominante, y de ahí las del Grupo, en los ejercicios 2005 y 2006 en 16.026.161,05 €, y las de los ejercicios 2007 y 2008 en 16.266.727,30 €, al no admitir la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de CLAVIAG AG y ELOTEX AG. >

< 1.4º.4º.- Gastos financieros (F.D. quinto). Se aumentaron las bases imponibles en: 2.710.414,29 € la del 2005, 2.200.935,75 € la del 2006, 4.261.365,20 € la del 2007 y 4.489.437,48 € la del 2008, importes de la carga financiera de la operación simulada. >

"Y se pronunció resolviendo que apreciaba la existencia de "simulación" en las mismas y que la -por ello aparente transmisión de la titularidad del 100 por 100 de esas dos compañías suizas fue ficticia, y que no persiguió otra finalidad que la de ser un medio para erosionar de forma absolutamente inadmisibles las bases imponibles españolas. Y, a partir de esa calificación de simulación, la Regional de Cataluña liquidó en vía administrativa las consecuencias dimanantes de tales operaciones en la tributación del Grupo 30/92 por el I. s/ Soc. (Régimen de consolidación) de los ejercicios 2002 a 2004, en la parte de la misma alcanzada por aquellas, pues recuérdese que su carácter había sido parcial; e, incluso, luego impuso las sanciones acuerdos de 15 de noviembre de 2010- que entendió procedentes.

Pronunciamiento que hemos de tener como propio, y por ello acatarlo y asumirlo, y tomarlo como punto de partida de todo lo que resolvamos; pues no podríamos mudarlo sin acudir a unos de los pronunciamientos extraordinarios de revisión que específicamente contempla la Ley 58/2003, General Tributaria, en su arts. 217 , 218 y 219/"

Obviamente, existiendo simulación, existe el elemento intencional, pues la simulación requiere de un artificio que es incompatible con la idea de actuación de buena fe.

Entendemos probadas tales infracciones, así como la concurrencia del elemento subjetivo del injusto.

2.- < 1.4º.5º.- Incumplimiento por venta unidad de negocio (F.D. sexto): Se aumentaron las bases imponibles, en la parte de renta pendiente de integración, con ocasión de la transmisión de los activos en que se había materializado una reinversión al haber incumplido el plazo establecido en la LIS: 4.825.613,78 € en el ejercicio 2006 por la venta de UNIQUEMA; 2.533,64 € en el 2007 por la venta de la división QUEST y 2.871,53 € en el 2008 por la venta de NATIONAL. >

< 1.4º.9º.- Pérdida beneficio fiscal por venta unidades de negocio (F.D. noveno): Se liquidaron a cargo de la entidad en los ejercicios 2006, 2007 y 2008, respectivamente, 238.586,10 €, 69.580,19 € y 80.583,22 € por pérdida de los beneficios fiscales al que el Grupo acogió determinados beneficios extraordinarios, al vender con anterioridad a los tres años siguientes a su adquisición las divisiones UNIQUEMA, QUEST y NATIONAL, activos en los que se había materializado parte de la reinversión de los mencionados beneficios extraordinarios. >

" Vamos a examinar y valorar dos ajustes que se llevaron a cabo, lo acabamos de transcribir, porque la entidad conculcó lo dispuesto en los arts. de la Ley 43/1995, en su día vigentes: 21 "Reinversión de beneficios extraordinarios" y 36.ter "Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios". Desatención de esas normas que fue palmaria, por no decir descarnada o, más grave aún, descarada.

Dos normas que contenían otros tantos beneficios fiscales, que tendían a facilitar la tributación de las rentas que un sujeto pasivo obtenía cuando enajenaba determinados elementos de su patrimonio, vaya, cuando obtenía unos beneficios extraordinarios.

Normas que, ni decir tiene, eran de acogimiento voluntario; pues la aplicación de lo dispuesto en las mismas sólo entraba en juego, si el sujeto pasivo concernido optaba por acogerse a tales beneficios fiscales.

Siendo así, ¿qué decir de una entidad que, habiendo disfrutado de tales beneficios, se desentiende luego de lo que disponen las normas que los regulan?

Pues que ha actuado de una manera gravemente negligente."

Respecto de estas infracciones resulta que el elemento subjetivo no aparece motivado, La vulneración de una norma jurídica no implica, por si misma, que concurra el elemento subjetivo necesario para sancionar. Aplicar un beneficio fiscal incorrectamente no implica que ello se haya realizado con culpa o negligencia, pues puede responder a una interpretación razonable de la norma.

3.- < I.4º.11º.- Pérdida del beneficio fiscal por la venta de un negocio en Badalona y minoración de la integración de la respectiva renta diferida (F.D. undécimo). Ajuste con el que liquidó a cargo del Grupo 728.830,42 € en el ejercicio 2005 con motivo de la pérdida del beneficio fiscal por incumplimiento de la reinversión de beneficios extraordinarios y, paralelamente, se minoraron las bases de los ejercicios 2005 a 2008, a razón de 297.481,80 cada año, para neutralizar los ajustes extracontables positivos que ICI PACKAGING había practicado con su integración diferida. >

Este cargo viene referido a la venta de la nave sita en Badalona. El ajuste correspondiente ha sido anulado por esta sentencia, por lo que también se anula la sanción impuesta.

4.- < I.4º.12º.- Amortización de marcas (F.D. décimo segundo). Aumentar la base imponible de cada uno de los ejercicios de 2005 a 2008 en 121.633,40 €, fruto de los efectos en esos ejercicios de una comprobación antecedente efectuada por la Inspección. >

Esta infracción viene referida al ajuste relativo a la amortización de las marcas de Autocolor que ha sido anulado por esta sentencia por lo que también lo es la sanción.

Séptimo.

Para concluir, debemos realizar una breve referencia a las alegaciones de las partes sobre los efectos de la prescripción de la acción para liquidar los ejercicios de 2002 a 2004 acordados por la sentencia de 18 de diciembre de 2017, recurso 266/2014 .

La recurrente afirma que, como consecuencia de la declaración de prescripción, ningún perjuicio puede producirse respecto de su situación tributaria en los ejercicios 2005 a 2008.

La representación de la demanda, señala en su escrito de alegaciones:

1.- Diferimiento (art. 21 de la Ley 43/95 -en adelante, LIS-) y deducción por reinversión (art. 36Ter LIS): Como consecuencia de la regularización llevada a cabo por la Dependencia Regional de inspección en el ejercicio 2002, dado que se consideró que la entidad no había cumplido el requisito de reinversión, se hizo tributar en dicho año los beneficios extraordinarios que se habían acogido al beneficio fiscal de diferimiento por la reinversión en CLAVIAG AG y ELOTEX AG, por lo que procedía rectificar a favor del contribuyente los años en los que éste integró las rentas diferidas por reinversión. Este ajuste se cuantificó, para cada uno de los periodos de 2005 a 2008, en - 8.164.856,29 €. En total -32.659.425,20€.

Pues bien, la disminución de la base imponible que realiza la inspección en los ejercicios 2005 a 2008, eliminando esos ajustes positivos que realizó la entidad, tiene su razón de ser en que se ha integrado el beneficio en el ejercicio 2002 íntegramente. Según la demandada tal disminución de la base imponible en los ejercicios que nos ocupan debería desaparecer y mantener los ajustes positivos realizados por la entidad en cada uno de los años.

Ahora bien, tal disminución en la base imponible no ha sido objeto de impugnación por lo que la sentencia no puede pronunciarse sobre ella, sin perjuicio de que la Administración pueda ejercer las acciones que legalmente puedan asistirle como consecuencia de la prescripción declarada respecto al ejercicio 2002.

2.- Fondo de comercio financiero (art. 12.5 LIS): no se admitió la deducibilidad de la amortización en 20 años del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de CLAVIAG AG y ELOTEX AG. El ajuste por el fondo de comercio por la adquisición de ELOTEX AG fue de 16.026.161,05 € para los periodos de 2005 a 2008. El ajuste por el fondo de comercio por la adquisición de CLAVIAG AG fue de 240.566,25 € en los periodos 2007 y 2008. En total 64.585.776,70€.

Como resulta de lo expuesto anteriormente, la declaración de prescripción no ha afectado a los ajustes en los ejercicios que nos ocupan.

3.- Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero (art 20. quater LIS): La ventaja fiscal de la deducción generada y aplicada por el contribuyente en 2002 por la adquisición de CLAVIAG AG y ELOTEX AG era también de diferimiento en la tributación, por lo que, en la medida en que la misma fue regularizada por la Inspección Regional en el periodo 2002, procedía en las posteriores actuaciones efectuar también un ajuste negativo de 2.741.469,64€ en los periodos 2005 a 2006. En total -5.482.939,28 €. El mismo ajuste negativo se eliminó también en los ejercicios 2003 y 2004.

Las mismas reflexiones realizadas respecto al punto 1 debemos realizarlas respecto de este aspecto.

4.- Gastos financieros: No se consideró probada la validez del hecho constitutivo del gasto ya que la carga financiera derivaba de una operación simulada. Los gastos financieros que se ajustaron fueron de 2.710.414,29€, 2.200.935,72€, 4.261.365,20€ y 4.489.437,48€ para los años 2005, 2006, 2007 y 2008, respectivamente. En total 13.662.152,69€.

Tampoco este ajuste se ha visto afectado por la declaración de prescripción respecto al ejercicio de 2002.

5.- En el acto de liquidación del ejercicio 2002 dictado el 2 de agosto de 2010 por la Regional de Cataluña se consideró parcialmente incumplido el compromiso de reinversión asumido por el Grupo, además de por la venta de TIOXIDE EUROPE S.L. y del negocio de poliuretanos (PU) realizadas por ICI ESPAÑA, también por la venta del negocio AUTOCOLOR efectuada por ICI PACKAGING en el ejercicio 1999, fijando el grado de cumplimiento en un 20,45% y, por tanto, el de incumplimiento en el 79,55% restante, habiéndose liquidado entonces con aquel acto de liquidación de 2 de agosto de 2010 las consecuencias de tal incumplimiento. Por ello en las posteriores actuaciones se disminuyó la base imponible de ICI ESPAÑA y con ella la del Grupo de cada uno de los ejercicios 2005 a 2008 en 1.851.169,47 €. En total 5.553.508,41€.

Al margen de los pronunciamientos contenidos en esta sentencia sobre estos ajustes, respecto de la modificación de ajustes que no han sido impugnados en el presente recurso, debemos reiterar que no pueden ser objeto de esta sentencia, sin perjuicio de ejercicio de las acciones que puedan corresponder.

Los restantes ajustes objeto de autos, no se ven afectados por la prescripción declarada.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso en los siguientes aspectos: a) ajustes relativos a la venta de una nave de la recurrente en Badalona y consiguiente obtención de beneficios fiscales, así como la correspondiente sanción, b) la modificación del importe de los ajustes extracontables positivos originados por la integración por séptimas partes en las bases imponibles de los ejercicios los ejercicios 2005 a 2008, de la renta diferida por el beneficio extraordinario obtenido en el ejercicio 1999 por la venta del negocio "Autocolor", así como la correspondiente sanción, y c) sanción por el ajuste en relación a la reinversión materializada en UNIQUEMA; QUEST y NATIONAL.

Se confirma el acto impugnado en sus demás pronunciamientos.

Octavo.

No procede imposición de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria parcial, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por AKZO NOBEL COATINGS S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Francisco Abajo Abril, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2015, debemos declarar y declaramos no se ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, debemos anularla y la anulamos, en cuanto a los siguientes ajustes y sanciones: a) beneficios fiscales por la venta de una nave de la recurrente en Badalona y la correspondiente sanción, b) renta diferida por el beneficio extraordinario obtenido en el ejercicio 1999 por la venta

del negocio "Autocolor", así como la correspondiente sanción, y c) sanción por el ajuste en relación a la reinversión materializada en UNIQUEMA; QUEST y NATIONAL; confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición expresa de costas, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y 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 justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, 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.