

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071611

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 28 de junio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 741/2015

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Interrupciones y dilaciones. Solicitudes de información de otros países. La petición de información a autoridades tributarias de otros países interrumpe la prescripción aunque la respuesta sea contraria a los intereses de la Administración y se considere un hecho no relevante, pues no hay norma que exija que la información obtenida tenga que ser tenida en cuenta en la regularización. Retrasos en la aportación de documentación. No puede ser admitida una dilación si la solicitud de documentación no contiene un plazo para su aportación. No hay un plazo implícito para aportar la documentación si no se especifica y se limita a fijar la fecha de la próxima comparecencia.

Aplicación o interpretaciones de norma jurídicas. Conflicto en la aplicación de la norma. Prescripción. Es procedente la declaración de conflicto en la aplicación de la norma respecto a operaciones de reestructuración llevadas a cabo en ejercicios prescritos que tiene efectos en los no prescritos comprobados [Vid., SSTs de 5 de febrero de 2015, recurso n.º 4085/2013, (NFJ057615), y de 26 de febrero de 2015, recurso n.º 4072/2013, (NFJ058191)].

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Base imponible. Gastos financieros. Reestructuración de un grupo internacional para crear una *holding* tenedora de las acciones de las sociedades operativas, situando deuda del grupo en la *holding*. Requisitos del fraude de Ley [Vid., STS de 24 de febrero de 2004, recurso n.º 1347/2011, (NFJ053810)]. En el informe de la Comisión Consultiva se afirmaba que se aprecia la artificiosidad en la serie de operaciones complejas a través de las que consigue endeudarse con una entidad del grupo no residente y que la finalidad del interposición de la *holding* entre las sociedades operativas en España es la de situar el préstamo participativo intragrupo en este país. El obligado tributario alegó que todas las operaciones traían su causa en la financiación externa obtenida por la matriz del grupo. La Administración admitió que el grupo había redistribuido la financiación entre sus sociedades operativas. La entidad ha acreditado que el motivo económico de la reestructuración fue trasladar el endeudamiento a las filiales en función y coherencia con el valor de sus activos. Se aprecia el motivo económico discutido por la Administración y, por ende, el recurso.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 15, 66, 67, 150 y 159.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31. bis y 36.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 25 y 28.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000741 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06589/2015

Demandante: TI GROUP AUTO MOTIVE SYSTEMS SPAIN HOLDING, S.L.

Procurador: ANIBAL BORDALLO HUIDOBRO

Demandado: MINISTERIO DE INTERIOR

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintiocho de junio de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 741/2015, se tramita a instancia de la entidad TI GROUP AUTO MOTIVE SYSTEMS SPAIN HOLDING, S.L., representada por el Procurador don Anibal Bordallo Huidobro, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de enero de 2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 a 2011, ambos inclusive; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 5.453.593,50 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 5 de noviembre de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que

formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó un exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPlico A LA SALA: Que tenga por presentado este escrito; admitiéndolo, por devuelto el expediente administrativo, y por formulada en tiempo y forma la DEMANDA en este procedimiento y en méritos de lo expuesto y previos los trámites legales oportunos, dicte en su día sentencia que estime integralmente el presente recurso y anule, por contraria a derecho, la resolución del TEAC de fecha 8 de enero de 2015 y por ende también los Acuerdos de Liquidación de fechas 4 de marzo de 2013 y de 16 de setiembre de 2013 confirmados mediante la citada resolución, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Catalunya de la AEAT, relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009, por un lado, y 2010 y 2011, respectivamente, por los que se exige a mi mandante una deuda a ingresar por importe conjunto de CINCO MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL QUINIENTOS TREINTA Y NUEVE, CON CINCUENTA EUROS (5.453.539,50 €); y, entrando a conocer de los motivos aquí aducidos de nulidad de dichos actos recurridos, dejándolos sin ningún valor ni efecto. Todo ello con expresa imposición de las costas a la administración tributaria."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"que teniendo por presentado este escrito, con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto de fecha 9 de junio de 2016, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo que quedaron los autos pendientes de señalamiento cuando por turno correspondiese, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 23 de diciembre de 2016.

Cuarto.

Por providencia de 16 de octubre de 2017 se señaló para votación y fallo el día 26 de junio de 2017, fecha en la que se dictó auto de diligencias finales.

Finalmente por providencia de 7 de junio de 2018, se señaló nuevamente para votación y fallo el 21 de junio de 2018, fecha en la que efectivamente se deliberó y falló.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Ti Group Automotive Systems Spain Holding, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, reunido

en Sala de 8 de enero de 2015, desestimatoria de la reclamaciones económico administrativas formuladas contra las liquidaciones por el Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 practicadas por la Dependencia Regional del Inspección de la AEAT de Cataluña.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

Primero.

Con fecha 11 de febrero de 2013 fue incoada por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña Acta de disconformidad A02-72198272 a la entidad TI GROUP AUTOMOTIVE SYSTEMS SPAIN HOLDING SL relativa al concepto Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2006, 2007, 2008 y 2009.

Según exponen los actuarios en el Acta e informe de disconformidad, a los efectos del plazo máximo de las actuaciones de comprobación establecido en el art. 150 de la Ley General Tributaria se han producido los siguientes periodos de interrupción de las actuaciones inspectoras:

Motivo interrupción Inicio Fin Días

Petición información Gran Bretaña 26/06/2012 10/08//2012 45

Tramitación expediente art. 15 LGT 10/10/2012 02/01/2013 84

TOTAL < /p> 129

Asimismo se han producido las siguientes dilaciones no imputables a la Administración tributaria:

Motivo dilación Inicio Fin ; Días

No aportar documentación 22/12/2011 11/04/2012 ; 111

Ampliación plazo alegaciones 23/07/2012 30/07/2012 ;

Ampliación plazo alegaciones 30/01/2013 06/02/2013 ; 118

TOTAL ; 118

El sujeto pasivo presentó declaraciones-autoliquidaciones por el concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades (régimen especial de tributación consolidada) de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 consignando, entre otras, las siguientes magnitudes tributarias:

EJERCICIO 2006	EJERCICIO 2007	EJERCICIO 2008	EJERCICIO 2009
Fecha inicio del período 01/01/2006	01/01/2007	01/01/2008	01/01/2009
Fecha fin del período 31/12/2006	31/12/2007	31/12/2008	31/12/2009
Suma BI antes compens. 20.247.743,11	46.511.876,25	3.127.720,14	2.423.566,09
Total otras correcciones -16.218.197,05	-833.234,48	0,00	0,00
BI grupo antes compens. 4.029.546,06	45.678.641,77	3.127.720,14	2.423.566,09
BI GRUPO 4.029.546,06	45.678.641,77	3.127.720,14	2.423.566,09
Cuota Íntegra 1.410.341,12	14.845.558,58	938.316,04	727.069,83
Ded. doble imposición 535.434,21	14.732.149,92	447.974,83	664.150,19
CI ajustada positiva 874.906,91	113.408,66	490.341,21	62.919,64
Deducciones 8.082,59	4.001,84	85.226,08	22.021,87
Cuota líquida positiva 866.824,32	109.406,82	405.115,13	40.897,77
Ret., ing., y pagos a cta. 1.047,63	3.411,17	11.585,30	116.620,47
Cuota del ejercicio 865.776,69	105.995,65	393.529,83	-75.722,70
Pagos fraccionados 706.676,03	1.605.510,37	193.998,22	181.844,50
Cuota diferencial 159.100,66	-1.499.514,72	199.531,61	-257.567,20
Líquido ingresar/devolver 159.100,66	-1.499.514,72	199.531,61	-257.567,20

La Inspección ha comprobado, mediante consulta a las bases de datos y por la información aportada en el curso del procedimiento, que el ahora reclamante carece de personal asalariado y que su único activo son las participaciones en el capital en otras empresas del grupo. Además, tal y como consta en el Informe de gestión, " la

gestión administrativa financiera es realizada por TI GROUP AUTOMOTIVE SYSTEMS SA ". A su vez TI GROUP AUTOMOTIVE SYSTEMS SPAIN HOLDINGS SL es una sociedad cuyo socio único es la sociedad británica TI AUTOMOTIVE EURO HOLDINGS LTD.

En cuanto a los elementos de hecho acreditados con trascendencia tributaria consta en el Acta lo siguiente:

"1.- El 29 de noviembre de 2004 se constituyó con el carácter de unipersonal la sociedad TI Automotive Pamplona, SL, (NIF: B31835150) mediante escritura pública otorgada ante el Notario de Barcelona D. Javier García Ruiz (número 4013 de su protocolo). El capital social escriturado ascendió a 3.010,00 euros, siendo íntegramente suscrito por la entidad TI Group Automotive Systems (Pamplona), SA (NIF: B31387335).

2.- Mediante contrato de préstamo de 9 de diciembre de 2004, la sociedad británica TI Automotive Euro Holdings, Ltd. concedió a TI Group Automotive Systems (Pamplona), SA un préstamo participativo a diez años por importe de 57.510.000,00 euros. Según el contrato, el importe total prestado era para la compra del 42,60 por 100 de las acciones de la sociedad Techno Flow Ibérica, SA (NIF: A60012218) que eran propiedad del prestamista.

3.- El 16 de diciembre de 2004, TI Group Automotive Systems (Pamplona), SA otorgó ante el Notario de Barcelona D Javier García Ruiz (número 4244 de su protocolo) una escritura de aumento de capital por importe nominal de 13.595.042,44 euros, emitidos con una prima de 63.894.957,56 euros. Esta ampliación fue suscrita mediante una aportación no dineraria por parte de TI Automotive Euro Holding, Ltd. consistente en 488.474 acciones de Techno Flow Ibérica, SA, equivalentes al 57.40 por 100 de su capital.

4.- El 23 de diciembre de 2004, TI Automotive Pamplona, SL otorgó escritura pública de ampliación de capital ante el Notario de Barcelona D. Javier García Ruiz (número 4417 de su protocolo), ascendiendo el importe nominal a 4.496.900,00 euros y la prima de emisión a 20.252.100,00 euros. TI Group Automotive (Pamplona), SA suscribió la totalidad de la ampliación mediante la aportación de rama de actividad consistente en la totalidad de los activos y pasivos afectos a su actividad productiva. TI Group Automotive (Pamplona), SA cambia su razón social y pasa a denominarse TI Group Automotive Systems Spain Holdings, SL.

5.- Mediante escritura pública otorgada el 27 de diciembre de 2004 ante el Notario de Barcelona D. Javier García Ruiz (número 4428 de su protocolo) se procede a la fusión por absorción entre Techno Flow Ibérica, SA, sociedad absorbente, y TI Group Automotive Systems, SA (NIF: A58314592), sociedad absorbida. Techno Flow Ibérica, SA era accionista único de la sociedad absorbida. Adicionalmente se procede al cambio de denominación social de la absorbente que pasa a denominarse TI Group Automotive Systems, SA.

6.- El 22 de diciembre de 2005 se otorga escritura pública de compraventa ante el Notario de Madrid D. Alfredo Barrau Moreno (número 3261 de su protocolo) del 26 por 100 de las participaciones sociales de TI Automotive Pamplona, SL a favor de TI Automotive Euro Holdings, Ltd., fijándose el precio total en 6.954.740,00 euros.

7.- Por último, el 23 de diciembre de 2005, TI Group Automotive Systems Spain Holdings, SL compra a TI Automotive Euro Holdings, Ltd. la totalidad de las participaciones sociales en la sociedad alemana TI Automotive Holdings, GmbH, satisfaciéndose el precio en los siguientes términos: a) por el del 62,7263 por 100, mediante entrega de participaciones de la compradora de nominal 1.000.009,77 euros, emitidas con una prima de 40.474.649,12 euros; y b) por el 37,2737 por 100, valorada en 34.645.341,11 euros, mediante la compensación contable de cuentas financieras intragrupo.

8.- Con efectos desde el ejercicio 2005, se constituye el Grupo fiscal 137/05 a efectos de la tributación por el Impuesto sobre Sociedades. El citado grupo está constituido por TI Group Automotive Systems Spain Holdings, SL (NIF: B31387335), como sociedad dominante, y por TI Group Automotive Systems, SA (NIF: A60012218), como sociedad dominada al 100 por 100 por la primera de ellas. Se ha comprobado en las bases de datos de la AEAT y en la información aportada durante las actuaciones que en la sociedad holding española no consta personal asalariado, careciendo, en consecuencia, de los medios -materiales y humanos- necesarios para el desempeño de funciones distintas de la mera tenencia de las participaciones en otras empresas del grupo de las que es titular.

9.- Los intereses contabilizados como gasto en el Impuesto sobre Sociedades derivados del préstamo participativo de 57.510.000,00 euros (identificado a efectos internos del grupo con la clave D64) han sido los siguientes en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación (en euros):

Ejercicio	Importe
2006	3.860.730,00
2007	2.616.507,28

2008 2.620.213,40
2009 696.527,08

Solicitada información a las autoridades fiscales de Gran Bretaña en relación con la tributación de dichos intereses, se ha recibido contestación a la petición en la que se dice que la sociedad tributa en régimen general del Corporate Tax y que los citados intereses han sido contabilizados como ingresos gravables.

A la luz de los hechos descritos, se estimó que las conductas descritas podían considerarse realizadas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre), siendo la finalidad perseguida la minoración de forma artificiosa de las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades declaradas y gravadas en España.

Lo anterior fue puesto en conocimiento del obligado tributario mediante una comunicación de 4 de julio de 2012, notificada en su sede electrónica, en la que, además, se le concedía un plazo para la presentación de aquellas alegaciones previas que estimase oportunas.

Tras solicitar la ampliación del plazo para la presentación de alegaciones, éstas fueron presentadas el 1 de agosto de 2012.

Vistas las alegaciones presentadas, el Inspector actuario emitió el "Informe sobre la concurrencia de las circunstancias para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria" de fecha 1 de octubre de 2012 para su remisión a la Comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre .

El 9 de octubre de 2012, se notificó a la sociedad la fecha de recepción del informe a que se refiere el párrafo anterior por parte de la Comisión consultiva (05/10/12), fecha a considerar a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones previsto en el artículo 150 de la ya citada Ley 58/2003 .

El 2 de enero de 2013, tuvo entrada vía registro (RGE/00072837/2013) el informe emitido por la Comisión consultiva el 11 de diciembre de 2012, del que se entregó copia al interesado el 11 de enero del corriente año:

<<Por todo lo cual, y a la vista de los elementos probatorios analizados y las circunstancias concurrentes acreditadas, esta Comisión Consultiva concluye que PROCEDE DECLARAR, con el carácter vinculante que confiere a este informe el artículo 159.6 LGT : LA EXISTENCIA DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA en relación con el expediente de comprobación de "TI Group Automotive Systems Spain Holdings, SL.>>

Como consecuencia del carácter vinculante del acuerdo de la Comisión consultiva, por medio de esta acta, se propone incrementar las bases imponibles consolidadas declaradas del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes importes:

Ejercicio Importe
2006 3.860.730,00
2007 2.616.507,28
2008 2.620.213,40
2009 696.527,08"

La propuesta de liquidación efectuada por el actuario en el acta de referencia por Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006 a 2009 fue la siguiente:

EJERCICIO 2006	EJERCICIO 2007	EJERCICIO 2008	EJERCICIO 2009	
Suma BI individ. Grupo	24.108.473,11	49.128.383,53	5.747.936,54	3.120.093,17
Total otras correcciones	-16.218.197,05	- 833.234,48	0,00	0,00
BI grupo antes comp.	7.890.276,06	48.295.149,05	5.747.936,54	3.120.093,17
BI GRUPO	7.890.276,06	48.295.149,05	5.747.936,54	3.120.093,17
Tipo de gravamen	35%	32,5%	30%	30%
Cuota Íntegra previa	2.761.596,62	15.695.923,44	1.724.380,96	936.027,95
Cuota Íntegra	2.761.596,62	15.695.923,44	1.724.380,96	936.027,95
Deduc. doble imposición	535.434,21	14.732.149,92	447.974,83	664.150,19
CI ajustada positiva	2.226.162,41	963.773,52	1.276.406,13	271.877,76

Deducciones 8.082,59 4.001,84 85.226,08 22.021,87
 Cuota líquida positiva 2.218.079,82 959.771,68 1.191.180,05 249.855,89
 Ret., ingr. y pagos a cta. 1.047,63 3.411,17 11.585,30 116.620,47
 Cuota del ejercicio 2.217.032,19 956.360,51 1.179.594,75 133.235,42
 Pagos fraccionados 706.676,03 1.605.510,37 193.998,22 181.844,50
 Cuota diferencial 1.510.356,16 -649.149,86 985.596,53 -48.609,08
 Líquido 1.510.356,16 -649.149,86 985.596,53 -48.609,08
 Autoliquidación 159.100,66 -1.499.514,72 199.531,61 -257.567,20
 CUOTA DEL ACTA 1.351.255,50 850.364,86 786.064,92 208.958,12

Expuestas alegaciones por el obligado tributario se dicta Acuerdo de liquidación de fecha de 4 de marzo de 2013 resultando una cuota tributaria conjunta de 3.196.643,40 €, intereses de demora de 767.283,20 €, dando lugar a una deuda tributaria de 3.963.926,60 €. La liquidación fue notificada el 5 de marzo de 2013.

Segundo.

Asimismo, con fecha 6 de junio de 2013 se procedió a la incoación de Acta de disconformidad, Modelo A02 número 72249302, relativa al concepto Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2010/11 en el que se hace constar lo siguiente:

El sujeto pasivo presentó declaraciones-autoliquidaciones por el concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades (régimen especial de tributación consolidada) de los ejercicios 2010 y 2011 consignando las siguientes magnitudes tributarias:

EJERCICIO 2010	EJERCICIO 2011
Fecha inicio del período 01/01/2010	01/01/2011
Fecha fin del período 31/12/2010	31/12/2011
Suma BI antes compens. 6.911.329,65	19.177.444,68
Total otras correcciones 0,00	-16.437.437,22
BI grupo antes comps. 6.911.329,65	2.740.007,46
BI GRUPO 6.911.329,65	2.740.007,46
Cuota Íntegra 2.073.398,90	822.002,24
Ded. doble imposición 701.642,30	575.014,27
CI ajustada positiva 1.371.756,60	246.987,97
Deducciones 103.341,10	0,00
Cuota líquida positiva 1.268.415,50	246.987,97
Ret., ingr. y pagos a cta. 2.475,46	1.879,94
Cuota del ejercicio 1.265.940,04	245.108,03
Pagos fraccionados 1.314.082,30	528.592,69
Cuota diferencial -48.142,26	-283.484,66

La regularización en estos ejercicios tiene el mismo fundamento que la de los ejercicios anteriores, exponiéndose en el Acta que:

" Las facturas por intereses contabilizadas como gasto en el Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2010 y 2011 derivados del préstamo participativo de 57.510.000,00 euros (identificado a efectos internos del grupo con la clave D64) han sido los siguientes (en euros):

Fecha	Concepto	Importe
31/03/10	Intereses 01/01/10 a 31/03/10	505.462,58
22/04/10	Regularización 01/01/09 a 31/12/09	2.625,58
22/04/10	Regularización 01/01/08 a 31/12/08	-585.802,12
17/06/10	Intereses 01/04/10 a 30/06/10	505.462,58

09/09/10 Intereses 01/07/10 a 30/09/10 505.462,58
 09/12/10 Intereses 01/10/10 a 31/12/10 505.462,58
 31/03/11 Intereses 01/01/11 a 31/03/11 652.639,45
 26/04/11 Regularización 01/01/10 a 31/12/10 607.144,68
 20/06/11 Intereses 01/04/11 a 30/06/11 652.639,45
 27/09/11 Intereses 01/07/11 a 30/09/11 652.639,45
 08/12/11 Intereses 01/10/11 a 31/12/11 652.639,45"

En el Acta se hace constar que a la vista de la conclusión de la Comisión Consultiva que determina que: "Por todo lo cual, y a la vista de los elementos probatorios analizados y las circunstancias concurrentes acreditadas, esta Comisión Consultiva concluye que PROCEDE DECLARAR, con el carácter vinculante que confiere a este informe el artículo 159.6 LGT : LA EXISTENCIA DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA en relación con el expediente de comprobación de "TI Group Automotive Systems Spain Holdings, SL."

En consecuencia, la regularización contenida en el Acta de referencia propone incrementar las bases imponibles consolidadas declaradas del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes importes:

Ejercicio Importe
 2010 1.438.673,78
 2011 3.217.702,48

Resultando la siguiente liquidación por los ejercicios 2010 y 2011:

EJERCICIO 2010	EJERCICIO 2011
Suma BI antes compens.	8.350.003,43 22.395.147,16
Total otras correcciones	0,00 -16.437.437,22
BI grupo antes comps.	8.350.003,43 5.957.709,94
BI GRUPO	8.350.003,43 5.957.709,94
Tipo de gravamen	30% 30%
Cuota Íntegra previa	2.505.001,03 1.787.312,98
Cuota Íntegra	2.505.001,03 1.787.312,98
Ded. doble imposición	701.642,30 575.014,27
CI ajustada positiva	1.803.358,73 1.212.298,71
Deducciones	103.341,10 0,00
Cuota líquida positiva	1.700.017,63 1.212.298,71
Ret., ingr. y pagos a cta..	2.475,46 1.879,94
Cuota del ejercicio	1.697.542,17 1.210.418,77
Pagos fraccionados	1.314.082,30 528.592,69
Cuota diferencial	383.459,87 681.826,08
Líquido a ingresar	383.459,87 681.826,08
Autoliquidación	-48.142,26 -283.484,66
CUOTA DEL ACTA	431.602,13 965.310,74

Expuestas alegaciones por el obligado tributario se dicta Acuerdo de liquidación de fecha de 16 de Septiembre de 2013 resultando una cuota tributaria conjunta a ingresar de 1.396.912,87 euros e intereses de demora de 76.625,97 euros, resultando una deuda tributaria total de 1.473.538,84 euros. La liquidación fue notificada el mismo día.

Tercero.

Contra dichas liquidaciones han sido interpuestas el 28 de marzo de 2013 y 16 de Octubre de 2013 reclamaciones económico-administrativas en las que el mediante escrito de fecha 2 de Noviembre de 2013 se exponen las siguientes alegaciones:

Respecto al procedimiento inspector relativo a los ejercicios 2006 a 2009 alega que las actuaciones han tenido una duración excesiva por lo que, en aplicación de los artículos 66 y 150 de la LGT, carecen de eficacia interruptiva de la prescripción, de suerte que cuando se notificó el Acuerdo de liquidación, el 4 de marzo de 2013, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar por los periodos 2006 a 2008. En concreto discrepa de la imputación de dilaciones por la no aportación de una documentación que no era preceptivo aportar, y de la interrupción por solicitud de información a Gran Bretaña, así como por el período debido a la tramitación del expediente de conflicto que, lógicamente, no puede descontarse ya que dicho procedimiento de calificación de conflicto se refiere a un ejercicio prescrito y es, por tanto, improcedente.

El periodo impositivo correspondiente al año 2004, en el que tuvo lugar la reestructuración que dio lugar al endeudamiento de la entidad y cuya carga financiera no admite como deducible la Inspección en los ejercicios 2006 a 2009, se hallaba fuera de las facultades de comprobación e investigación cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras, al haber transcurrido los plazos de prescripción a los que se refiere el artículo 66 de la LGT.

En tercer lugar manifiesta la improcedencia de la regularización inspectora y de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria al no concurrir los elementos configuradores de la misma, como es el propósito de eludir el pago del tributo o la elusión de la normativa reguladora de las operaciones o la artificiosidad. Finalmente defiende la existencia de claros motivos económicos que justificaban la realización de las operaciones de reestructuración del grupo.

Por último, añade que el acuerdo impugnado vulnera flagrantemente el Derecho Comunitario en materia de establecimiento y circulación de capitales.

Cuarto.

En fecha 8 de enero de 2015, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó las reclamaciones económico administrativas, desestimación que constituye el objeto del presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Prescripción del derecho de la Administración a declarar el conflicto en la reestructuración acometida en el periodo 2004.

- Prescripción derivada de la duración excesiva del procedimiento inspector y cómputo de las interrupciones y dilaciones no imputables a la Administración.

- a) Interrupción (1). Derivada de la petición de información a Reino Unido.
- b) Dilación (3). Falta de aportación de documentación (111 días).
- c) Dilación (5). Ampliación de plazo de alegaciones.
- d) Conclusión relativa a la duración excesiva del procedimiento inspector.

- Inexistencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la operación de reestructuración acometida por el grupo TI AUTOMOTIVE.

a) Improcedente aplicación de las reglas de la carga de la prueba. La carga de la prueba le corresponde a la administración tributaria, y no al contribuyente.

b) Falta de cualquier labor de valoración de las pruebas aportadas, tanto por el acuerdo de liquidación como por el TEAC.

c) La incoherencia derivada de apreciar la existencia de motivos económicos válidos en las operaciones acogidas al régimen de neutralidad fiscal y sin embargo denegar la deducibilidad de intereses por la supuesta inexistencia de motivos económicos válidos.

d) La inexistencia de un propósito de eludir el pago del tributo.

e) La inexistencia de una elusión de la normativa reguladora de las operaciones. La inexistencia de artificiosidad.

f) Los motivos económicos que presidieron la reestructuración. La reestructuración estaba motivada por la necesidad de ubicar la carga financiera en las filiales, derivada del préstamo sindicado obtenido para financiar la compra.

g) Otros motivos que aconsejaban la reestructuración. Crear dependencia directa del Reino Unido y definición de una vía de repatriación de dividendos.

h) Acreditación de haber obtenido efectos jurídicos y económicos relevantes distinto del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

i) Incumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 14.1.h) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

j) Conclusiones respecto a la alegación cuarta.

- Ilegalidad de la declaración de conflicto por vulnerar las libertades comunitarias de establecimiento y de circulación de capitales

Tercero.

Por razones de lógica procesal, comenzaremos por el análisis del motivo referente a la prescripción derivada de la duración del procedimiento inspector y cómputo de las interrupciones y dilaciones no imputables a la actora.

Ello afectaría a la prescripción el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007.

En primer lugar, considera que no puede considerarse como dilación la interrupción del procedimiento por 45 días producida por la petición de información a las autoridades fiscales del Reino Unido sobre si en dicho país habían tributado los intereses del préstamo cuya deducibilidad se niega en España.

Indica al respecto que la respuesta de aquellos fue positiva y como era contraria a los intereses de la Administración el Informe de la Comisión sobre el Conflicto la consideró como un hecho no relevante, no jugando papel alguno en la consideración del referido Conflicto, salvo el de permitir la ampliación del plazo del procedimiento inspector. Invoca las SSTS de 24 de enero de 2011 y 25 de abril de 2011 .

Pues bien, la alegación de la parte no puede ser estimada, pues no existe norma alguna que exija que la información obtenida por España en los requerimientos de la Inspección tenga que ser tenida en cuenta -en la regularización- por la Administración, teniendo en cuenta, como ha señalado reiteradamente la Jurisprudencia, STS de 21 de marzo de 2017, RC 351/2016 , FJ3 , que la "conveniencia o necesidad de la información solicitada en relación con la situación tributaria del contribuyente corresponde ser valorada por el Inspector actuario y no por el obligado tributario".

Por otra parte, las SSTS de 24 de enero de 2011, RC 5990/2007, FFJJ 5 y 6 , 26 de enero de 2015, RC 2945/2013, FJ2 y 22 de diciembre de 2016, RC 3654/2015 , FJ6, lo que vienen a señalar es que las solicitudes a otros países no tienen el carácter de interrupción injustificada, atendiendo, esencialmente a la negligencia en el actuar de la Administración, una vez recibida la información, nada que ver por tanto con la cuestión hoy discutida y con el hecho de que en ese interim se practicaran algunas actuaciones, incluidas la "Comunicación posible. Conflicto aplicación norma tributaria. Apertura alegaciones previas".

En consecuencia, procede rechazar esta alegación.

La actora refiere también la improcedencia de las dilaciones que le son imputadas por la Administración, 111 días, así como la ampliación del plazo para formular alegaciones.

Respecto de los 111 días, se alega:

- a) Falta de motivación respecto de la misma.
- b) Falta de proporcionalidad.
- c) Falta de fijación de un plazo.
- d) Falta de obstrucción.

En cuanto al primer aspecto, se debe indicar que en el Acuerdo de Liquidación de los ejercicios 2006 a 2009 de 4 de marzo de 2013, pág. 2 de 18, consta lo siguiente:

"- Del 22/12/11 al 11/04/12 (111 días) por no aportarse documentación solicitada. En la diligencia número 3, de 21 de noviembre de 2011 se solicitó para la próxima visita la aportación de " un breve rapport o memorándum de los motivos económicos de las diversas operaciones societarias realizadas durante los ejercicios 2004 y 2005". En las diligencias número 4,5 y 6 se reitera dicha solicitud. Finalmente, en la diligencia número 7, de 11 de abril de 2011 (debe entenderse 2012) consta que el obligado tributario ha aportado el documento reiteradamente solicitado. En esa dilación se solapa, además, el retraso en la aportación de los justificantes de la liquidaciones de intereses solicitados en la diligencia número 4, de 22 de diciembre de 2011 para su aportación el 24 de enero de 2012 y que no fue entregado hasta el 9 de marzo de 2012, tal y como consta en la diligencia número 6 de dicha fecha. Asimismo, también se solapa la solicitud de aplazamiento referenciada en la diligencia número 7, de 11 de abril de 2012."

De manera que si está motivada la dilación, dándose así cumplimiento a la STS de 4 de abril de 2017, RCU 2659/2016 , FJ2.

Respecto a la proporcionalidad, se alega que la documentación solicitada en la Diligencia nº 3 "Group Ti Automotive España. Resumen de las operaciones societarias y sus motivos económicos válidos" no fija un plazo acorde ni proporcional para el cumplimiento de la misma, pues entre aquella y la nº4 sólo transcurrió un mes, lo que no observa el debido equilibrio entre la Administración y el administrado, cuando se establece el plazo de un año para la inspección y de 3 meses para que la Comisión de Conflicto emita su Informe de Conflicto.

Tratándose, como dice el Fundamento de Derecho Segundo , pág. 15 de la resolución recurrida "de una información trascendente para el objeto sobre el que se gira la comprobación así como el núcleo de la cuestión debatida", no parece, desde luego, que sea proporcional dicho actuar, sobre todo si se tiene en cuenta que estamos hablando de un documento que se ordena elaborar a la parte a raíz de la Inspección, para explicar los motivos económicos, más aún cuando no se estableció plazo para su elaboración.

Y hacemos referencia a la no concesión de plazo alguno, por parte de la Inspección, pues en las Diligencias 3 (de 21/11/11) a 7 (de 11/04/12) - en esta se entrega la documentación requerida- no se establece plazo alguno para la aportación de la documentación, limitándose a decir "las actuaciones proseguirán en la fecha y hora que oportunamente se acordarán".

Por eso, la Sala considera que no puede ser admitida una dilación si la solicitud de la documentación o información, como decíamos en nuestra sentencia de 23 de diciembre de 2016, recurso 576/2013 , FJ5 no viene acompañada de la concesión expresa de un plazo para su aportación o cumplimiento, plazo que, en todo caso, debe ser proporcionado a las circunstancias concurrentes, y singularmente, entre otras, a la cantidad de documentación requerida, y el grado de dificultad que entrañe su aportación.

A este respecto, la doctrina jurisprudencial es clara sobre la necesidad de conceder un plazo para poder cumplir con lo solicitado como presupuesto indispensable para que pueda considerarse dilación imputable al contribuyente el incumplimiento de aquél. Ello se desprende, entre otras de las SSTS de 8 de marzo de 2016, RC 2200/2014 , 2 de julio de 2015, RCU 452/2014 , 13 de febrero de 2014, RC 4884/2011 , 25 de septiembre de 2014 RC 2016/2012 y 29 de enero de 2014, RC 4649/2011 y de las que en ellas se citan, razonando al efecto la citada STS de 13 de febrero de 2014 en los siguientes términos:

"SEGUNDO.- El primer motivo de casación que formula el Sr. Abogado del Estado al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA , es por la infracción del artº 29 de la Ley 1/1998 y arts. 31 , 31 bis y 31 ter del Real Decreto 136/2000 , que regulan el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, en tanto que la Sala de instancia no estimó existentes dilaciones imputables al interesado.

La cuestión en debate quedó centrada en la imputación al contribuyente de las dilaciones acaecidas en la tramitación del procedimiento inspector del 2 de marzo de 2005 al 5 de mayo de 2005, esto es, 61 días, por la no aportación de una documentación referida a sociedades que no eran objeto de inspección y que conformaban el Grupo empresarial; se hace constar que en Diligencia nº 25 de 2 de marzo, ya manifestó la inspeccionada la imposibilidad de aportar la citada información, sin embargo en la siguiente actuación el 25 de mayo de 2005, se le vuelve a requerir una información que ya se había manifestado resultaba imposible de aportar. La Sala de instancia da cuenta de que sobre la concreta cuestión se había pronunciado en sentencias recaídas en el recurso contencioso administrativo 401/2007, sentencia de 30 de septiembre de 2010 y recurso 451/2006, sentencia de 11 de febrero de 2010 , considerando que los días que comprende dicha dilación deben incorporarse al cómputo real y efectivo del plazo para llevar a cabo las actuaciones inspectoras, pues ni la documentación requerida era obligatoria, al referirse a terceros no al inspeccionado, ni se informó al interesado del plazo de aportación, ni la siguiente diligencia por su

proximidad temporal con la anterior, permitía el respeto del indicado plazo de garantía, ni tuvo en cuenta la inspección que en la diligencia de 2 de marzo de 2005 que la recurrente ya advirtió de la imposibilidad de aportarla en el futuro. Siendo ello así, conlleva que el procedimiento duró un total de 1385 días, desde el 17 de septiembre de 2002, fecha de comunicación del inicio del procedimiento de comprobación, a 3 de julio de 2006, fecha de notificación de la liquidación, cuando sólo podía durar un total de 1359 días, una vez descontados los períodos de dilación imputables a la inspeccionada, por lo que procedía declarar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio de 2000.

Pues bien, sobre la concreta cuestión sometida a debate ha existido ya un pronunciamiento por esta Sala al resolver el recurso de casación que la administración General del Estado interpuso contra la referida sentencia de 30 de septiembre de 2010, recurso número 401/2007, por lo que por seguridad jurídica y en coherencia con lo dicho en la misma situación, basta resolver el motivo casacional reproduciendo lo dicho en la sentencia de este Tribunal de 2 de julio de 2013, recurso número 5956/2010:

"Pues bien, aunque se parta de la obligación que tenía el obligado tributario de aportar la información controvertida, en cuanto era objeto de una actuación inspectora, es lo cierto que la Inspección no otorgó plazo alguno, incumpliendo lo que establecía el art. 36.4 del Reglamento General de Inspección, lo que impide, por esta sola circunstancia, imputar la dilación al contribuyente.

La concesión de un plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia de esta Sala.

Así en la sentencia de 24 de Noviembre de 2011, dijimos que:

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

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

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

En fin, el argumento opuesto por la Administración es contrario también al hecho que el Reglamento fija el plazo de diez días como mínimo, a lo que ha de añadirse que si lo aceptáramos, habría que admitir también que no habiendo señalado término para cumplir la más compleja de las solicitudes formuladas por la Inspección, se aplicaría el indicado de 10 días, lo que supondría una violación del principio de proporcionalidad".

Esta doctrina aparece reiterada en las sentencias de 21 de Septiembre de 2012, cas. 3077/2009 y de 8 de Octubre de 2012, cas. 5114/2011.

Por otra parte, la falta de fijación de un plazo no puede ser subsanada tal como hizo el TEAC, considerando que procedía computar el plazo mínimo de 10 días.

Al subsistir una de las razones en que se apoyó la Sala de instancia para no tomar en consideración la dilación de los 64 días, según la Inspección y de 69 según el Tribunal, resulta innecesario detenerse en los restantes reparos puestos de manifiesto por la Sala de instancia para no aceptar la dilación, aunque debemos recordar que no hemos estimado preciso, junto a la concesión del plazo, una advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento, por no derivar esta exigencia del art. 36.4 del Reglamento de la Inspección, sentencia, entre otras de 8 de Octubre de 2012.

Es más, es STS de 4 de abril de 2017, RC 2659/2016 , FJ 2, se indica al respecto:

"La infracción de dicho artículo se habría producido porque sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si previamente se ha concedido un plazo expreso (no implícito) para aportar la documentación.

Como recuerdan las sentencias de contraste invocadas, la necesidad de conceder un plazo expreso para aportar la documentación requerida ha sido reiteradamente reconocida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Es más, la necesidad de conceder un plazo expreso resulta de la propia noción de "dilación", ya que si no se fija un plazo para aportar la documentación, no puede incurrirse en retraso, y no puede existir dilación.

Compartimos la tesis de la recurrente de que cuando la Administración requiere la aportación de la documentación sin fijar un plazo concreto, y se limita a fijar la fecha de la siguiente visita, respetando el margen de 10 días que establece el art. 36.4 RGIT , no puede entenderse que se esté concediendo un plazo "implícito" al obligado tributario para aportar la documentación requerida. El requisito de concesión de plazo podría entenderse cumplido si la Inspección fijase la fecha de la siguiente comparecencia y señalase que la documentación se solicita "para la siguiente comparecencia" (cosa que no ocurrió en el presente supuesto)."

Esta circunstancia tampoco tuvo lugar en el supuesto enjuiciado.

De ahí que tenga razón la recurrente cuando señala que los 33 días transcurridos entre el 22 de diciembre de 2011 (fecha en la que se extendió la Diligencia nº 4 y el 24 de enero de 2012, en que se extiende la Diligencia nº 5), no pueda considerarse dilación, aunque en estas además del rapport se pidiera documentación sobre liquidaciones de intereses.

Pero tampoco se puede considerar dilación el tiempo transcurrido entre la Diligencia nº3, de 21 de noviembre de 2011 en que se solicita el breve rapport o memorándum y la referida Diligencia nº4, otros 30 días.

Y nos limitamos, por considerarlos suficientes en orden a resolver la cuestión suscitada, a estos periodos pues en el resto de Diligencias, la nº 6 y nº 7, en la que se entrega la documentación mencionada, sucede lo mismo aunque aquella reiterara la documentación sobre los intereses, todo ello con excepción del aplazamiento al que hace referencia esta última Diligencia, la nº 7.

Y si restamos de los 111 días imputados como dilaciones por la Administración 63 (33+30) nos restan 48 días de dilaciones, que habría que añadir a otros 129 días, arrojando un total de 177 días + 7 del aplazamiento.

Las actuaciones se iniciaron el 11 de julio de 2011 y concluyen el 5 de marzo de 2013, con un total de 607 días, por lo que aún admitiendo 184 días de dilaciones y sumándolas a los 365 días (un total de 549) encontramos que se ha excedido el plazo del año previsto en el artículo 150.1 de la L.G.T .

Y si la consecuencia es que no se ha interrumpido la prescripción, artículo 150.2.a) de la citada norma , resulta evidente que desde que finalizó el plazo para presentar las liquidaciones de los ejercicios 2006 y 2007, art. 67.a), de la LGT , 25 de julio de 2007 y 25 de julio de 2008, ha transcurrido el plazo de 4 años del art. 66.a) de la referida norma , el 5 de marzo de 2013, por lo que dichos ejercicios están prescritos.

Luego este motivo debe ser estimado.

Cuarto.

Nos referimos ahora al resto de los motivos, y en concreto a la prescripción del derecho de la Administración a declarar el conflicto en la reestructuración acometida en el periodo 2004.

La recurrente expone que la declaración de Conflicto se basa en una operación de reestructuración llevada a cabo en el ejercicio 2004, cuya comprobación está vedada a la Inspección por mor de la prescripción cuando se inician las actuaciones inspectoras, el día 11 de julio de 2011, que han concluido con la liquidación impugnada.

Expone que la compañía ha cumplido con el deber de acreditación previsto en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley 58/2003 , poniendo a disposición de la Administración toda la documentación justificativa de los datos que tienen su origen en la compra de acciones que tiene lugar en el ejercicio 2004.

Pues bien, dicho motivo no puede ser estimado, pues como reconoce el escrito rector, el Alto Tribunal en SSTS de 5 y 26 de febrero de 2015 (RRCS 4075/2013 y 40702/2013) y 23 de marzo de 2015 (RC 682/2014) ha afirmado la posibilidad de declarar en fraude de ley negocios realizados en periodos prescritos -préstamos- para rechazar la deducción de los intereses devengados en los periodos posteriores objeto de comprobación,

confirmando la interpretación ya realizada en la de 14 de septiembre de 2011 (RC 402/2008) y en la de 19 de enero de 2012 (RC 3726/2009).

En el mismo sentido, la STS de 16 de marzo de 2016, RC 3162/2014 y la sentencia de esta Sala de 23 de abril de 2015, recurso 204/2012 .

Y como ha resaltado el TS, reiteradamente, un voto particular, no constituye Jurisprudencia.

Quinto.

- En el motivo siguiente se plantea el thema debati del presente recurso, respecto del que se afirma en la demanda:

"Como queda acreditado en el expediente, la reestructuración que es calificada por la administración como de arfiteiosa y merecedora de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tenía en realidad como propósito la ejecución del plan de reordenación del grupo TI AUTOMOTIVE a nivel internacional, que en concreto en España estuvo encaminado a construir un esquema societario muy común, lógico y recurrente en los grupos empresariales con presencia en varias jurisdicciones, consistente en tener una sociedad cabecera que haga las veces de holding o entidad tenedora de las acciones de las restantes sociedades operativas y, a su vez, dibuje una sola vía de dependencia respecto del centro de decisiones o sociedad matriz, al tiempo que se filializa, por medio de cuantas sociedades dependientes se estime oportuno en cada caso, las distintas actividades o negocios operativos desarrollados en el país. Así, replicando dicho esquema en el resto de países en los que tiene presencia, tal y como queda acreditado en el expediente, el grupo TI AUTOMOTIVE racionalizó su estructura societaria situando la deuda junto aquellos activos a los que correspondía.

Habiéndose producido el endeudamiento del grupo en el año 2001, cuando éste se constituyó como tal (tras la desinversión de Smith Industries) este endeudamiento se traslado a las filiales de una forma racional y coherente al valor de sus activos, con total independencia entre la magnitud de la carga fiscal que se ubicaba en cada jurisdicción y el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades al que estaban sometidas las respectivas filiales. Es decir, estamos ante la ubicación en España de deuda extema, proveniente de una adquisición a terceros.

Sentada la necesidad, la falta de artificiosidad y la absoluta normalidad en los negocios escogidos para acometer la reestructuración, la fórmula escogida (fórmula mixta, en parte con financiación intragrupo y en parte con recursos propios) fue la fórmula idónea desde el punto de visto financiero, ya que mejoró la rentabilidad financiera gracias al componente financiero y con total irrelevancia del componente fiscal.

Es más, el nivel de endeudamiento alcanzado por el grupo de consolidación fiscal español no sólo fue (y así se mantuvo) muy inferior al nivel de endeudamiento global del grupo sino que se situó en la media española propia del sector de actividad al que pertenece.

De hecho, eliminar los intereses derivados del préstamo participativo, como ha pretendido la inspección, coloca al grupo de consolidación fiscal español en una situación de claro infraendeudamiento, circunstancia ésta perjudicial desde el punto de visto económico y financiero de cualquier compañía."

La STS de 24 de febrero de 2014, RC 1347/2011 , FJ3, se pronuncia sobre los requisitos del fraude de Ley:

" TERCERO .- El concepto y los requisitos del fraude de ley han sido precisados por la jurisprudencia de esta Sala, aunque desde una perspectiva más general, parece conveniente incorporar las consideraciones que se hacen en la STS de 30 de mayo de 2011 (rec. de cas. 1061/2007) sobre las distintas categoría conceptuales elaborada en torno a la elusión fiscal, evasión fiscal y economía de opción.

"A) El ordenamiento tributario tiene la necesidad de diseñar instrumentos específicos para conciliar, en su ámbito, la proyección contradictoria de dos principios: el de legalidad y tipicidad tributaria, de una parte, que impide la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal, de manera que queda excluida la posibilidad de la analogía (art. 23.3 LGT/1963 y 14 LGT/2003); y el de justicia tributaria, que exige que deban tributar todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen, y que están en el resultado obtenido, aunque se llegue a él a través de actos y negocios jurídicos no incluidos en la configuración estricta del hecho imponible.

Así, para el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias, se utilizan tres categorías dogmáticas: la elusión fiscal que no infringe la

ley tributaria pero soslaya su aplicación; la evasión fiscal que vulnera directamente dicha ley; y la economía de opción que supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal.

De esta manera, puede señalarse que en la elusión, a diferencia de lo que sucede en la economía de opción, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición.

Así, el derecho comparado, para evitar la elusión fiscal (tax avoidance), utiliza diversas categorías jurídicas que pueden agruparse en torno a dos tradiciones diversas: la que responde a la figura del fraude de ley, en su configuración clásica privatista o en su formulación específicamente tributaria; y la que utiliza cláusulas antielusión, generales o específicas. Con carácter complementario se utiliza también la doctrina del "levantamiento del velo" y la de la transparencia fiscal.

B) En nuestro ordenamiento jurídico, la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal, entendida como violación indirecta de la norma tributaria, se ha encontrado en la "solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos" o "justa distribución de la carga fiscal (Sts 76/1990, de 26 de abril) y, sobre todo, en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y generalidad (art. 31 CE). En este sentido se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Constitucional (TC):

a) STC 50/1995, de 13 de febrero : "la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamado en la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la prescripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático (FJ 6º).

b) STS 182/1997, de 28 de octubre cualquier alteración en el régimen del tributo "repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes (FJ 9º).

c) STC 46/2000, de 17 de febrero reconoce expresamente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos (FJ 6º).

C) La LGT/1963 reguló de forma específica el fraude de ley en materia tributaria. Ello no ha sido obstáculo, de una parte, para que la legislación contemplara también otras medidas específica antielusivas para garantizar la transparencia (ad exemplum, regulación de operaciones vinculadas); y, de otra, para que la jurisprudencia haya aplicado, con el mismo propósito, distintas figuras o categorías jurídicas provenientes de la teoría general del Derecho o del Derecho civil, como, entre otras, el negocio anómalo, simulado e indirecto.

Además, debe tenerse en cuenta que, a pesar de la diferencia teórica que existe, en el plano conceptual, entre fraude de ley y simulación, se ha producido en su vertiente práctica, en su aplicación por la jurisprudencia una superposición y compatibilidad entre ambas figuras.

En puridad de principios el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes.

La simulación, por el contrario, supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa (art. 1261 CC).

Ahora bien, el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto,

de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales.

Las dificultades del deslinde y el riesgo de confusión tenían que enfrentarse con las diferentes consecuencias prácticas de una y otra figura. En el caso del fraude de ley, la consecuencia prevista por el ordenamiento jurídico era la exigencia de la carga tributaria que correspondía al hecho imponible soslayado, mientras que en la simulación procedía, además, la imposición de la correspondiente sanción. Por otra parte, la simulación era más fácil de declarar puesto que correspondía al órgano administrativo efectuar la oportuna regularización sin necesidad de acudir al expediente específico y declaración singular contemplada, en la literalidad de la ley, para el fraude.

La utilización indistinta por la Administración tributaria y por jurisprudencia de las figuras o categorías antielusivas llevó a que, ante las dificultades de la prueba de la simulación, se acudiera a la categoría genérica del "negocio jurídico indirecto" y a que se aplicara la precisión legal sobre calificación establecida en el artículo 25 o 28.2 LGT/1963 .

Con esos precedentes no puede extrañar que la figura del fraude de ley fuera objeto de intensos debates en la elaboración de la LGT/2003. Y que, en la redacción final, el artículo 15 sustituyera la figura del fraude de ley por una cláusula general antielusión denominada "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", explicada por la Exposición de Motivos de la Ley en los siguientes términos: "se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del <<conflicto en la aplicación de la norma tributaria>>, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria".

Esta cláusula genérica "antiabuso" o antielusión comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos, quedando, por el contrario, separada la previsión legal de la simulación en el artículo 16 LGT/2003 .

En definitiva, conforme a este tratamiento unitario, la aplicación del artículo 15 LGT/2003 exige, en la actualidad la utilización de dos parámetros avanzados por la jurisprudencia anterior al tratar de las facultades de la Administración para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal [. ..]".

En definitiva, el fraude de Ley es una actuación en la que se busca crear la apariencia de su conformidad con una norma (de cobertura), que oculta la colisión de la misma con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. Así lo señala la STC 120/2005, de 10 de mayo , que dice:

«[...] el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de Ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal. - (...)» (FD 4).-

También analiza la cuestión la Sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 7524/2005), que expone la nueva regulación del art. 15 de la Ley General Tributaria de 2003 :

«5. Podemos también traer a colación la nueva regulación de la LGT de 2003 sobre la figura del fraude de ley, actualmente denominada "conflicto en la aplicación de la norma", en la medida en que la misma recoge la doctrina jurisprudencial anteriormente existente sobre la materia, centrada en el abuso de las formas jurídicas, así como la realidad social del momento, de interés a efectos de interpretación de la norma anterior (art. 3.1 CC) ».

Y la Sentencia de 29 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 100/2005) examina la intencionalidad recogiendo que «no es necesario que la persona o personas que realicen el acto o actos en fraude de ley tengan la intención o conciencia de burlar la ley, ni consiguientemente prueba de la misma, porque el fin último de la doctrina del fraude de ley es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa» (Sentencia de 13 de junio de 1959). Por consiguiente, «debe probarse la intención de eludir el impuesto, pero nada exige que se haga un juicio de intenciones del actor, tratando de penetrar en la conciencia de quien, en su proceder, se ajusta formalmente a una conducta de impecable textura legal. Se puede y se debe pretender probar que el camino elegido para alcanzar el resultado económico que se obtiene es, pese a su legalidad, artificioso, y de ahí deducir que se pretendía eludir el impuesto». En fin, «la intencionalidad no debe considerarse requisito necesario del fraude puesto que ésta deberá exigirse y probarse para la imposición de sanciones, pero no para conseguir que se aplique la norma eludida que es la finalidad de la regulación del fraude de ley, y a esa finalidad debe llegarse con independencia de la intencionalidad o propósito del agente». (FD Quinto).

Por su parte, conforme a la Sentencia de 25 de marzo de 2010 (rec. cas núm. 2559/2006), para apreciar el fraude de ley, es suficiente constatar que la causa del negocio jurídico o del conjunto de negocios jurídicos realizados es exclusivamente de índole fiscal, persiguiendo, únicamente obtener una tributación notoriamente más baja que la legal y ordinariamente previsible. De esta manera, para excluir dicha clase fraude en operaciones "insólitas e inusuales" en muy corto espacio de tiempo es preciso alegar y acreditar razonablemente una causa suficiente y justificativa que no sea el mero propósito de atenuar anormalmente la carga tributaria que grava ordinariamente a la capacidad económica evidenciada en conjunto de negocios jurídicos realizados."

En el Informe de la Comisión Consultiva de 1 de octubre de 2012, parcialmente reproducido en los Acuerdos de Liquidación, págs. 11 a 14 de 18, del referido a los ejercicios 2006 a 2009 , de 4 de marzo de 2013, y págs. 8 a 17 de 21 del relativo a los ejercicios 2010 y 2011, de fecha 16 de septiembre de 2013, se reseña a los efectos que nos ocupan lo siguiente:

"Así, puede afirmarse que el conflicto en la aplicación de la norma se caracteriza por la existencia de una cierta artificiosidad negocial que debe ser desentrañada para poder apreciar qué fines últimos se perseguían realmente con los negocios realizados.

En el caso que nos ocupa, entendemos que podría concurrir esta artificiosidad que es característica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, puesto que el obligado tributario a través de una serie de operaciones complejas, que ya se han descrito previamente, lo que consigue es endeudarse con otra entidad del grupo no residente, que de forma periódica le carga intereses por esa deuda, con la consiguiente merma de tributación que ello supone en el Impuesto sobre Sociedades, máxime cuando la sociedad está acogida al régimen especial de consolidación fiscal de dicho tributo. De todo ello se puede deducir que la norma eludida es aquella contenida en el artículo 10 del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , y las norma de cobertura las que amparan todas las operaciones mercantiles realizadas -compraventa y préstamo con intereses- y aquellos artículos del citado RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que regulan el régimen especial de consolidación fiscal.

En efecto, es fácil ver que al inicio del proceso existen dos sociedades operativas que se encuentran situadas en Montornés del Vallés y Pamplona, situación que no se ve modificada tras las distintas operaciones mercantiles descritas en lo Antecedentes de hecho. La nueva sociedad holding que pasa a detentar el control de las sociedades operativas y que asume el préstamo de 57.510.000,00 euros con la matriz inglesa se interpone entre las sociedades operativas citadas y esta última y sin embargo nada aporta pues carece de todo medio material y humano que permita suponer que desempeña cualquier otra actividad distinta de la mera tenencia de participaciones en el capital de las otras sociedades del grupo. A juicio del actuario que suscribe, pese las alegaciones del obligado tributario, entiende que el complejo entramado de operaciones que se realizaron tenía como única finalidad la de situar el señalado préstamo en España de tal forma que los intereses devengados en cada ejercicio erosionaban las bases imponibles de la imposición sobre beneficios en España. A fin de apreciar lo artificioso de la operativa, entendemos que es fundamental destacar que en nada se ha modificado la titularidad última del capital de las sociedades españolas puesto que siguen perteneciendo a la matriz situada en el Reino Unido, pese a que el organigrama del grupo pueda verse visto alterado en la forma. A mayor abundamiento, nada impedía antes de la

reestructuración del grupo que el flujo de dividendos se dirigiera al Reino Unido para el pago del crédito suscrito por la matriz -motivo alegado para la reestructuración-, pues el tratamiento de la distribución de los dividendos está sometido a la misma norma en ambos casos.

Queremos hacer énfasis en el hecho de que la sociedad holding que se interpone entre la matriz inglesa y las sociedades productivas españolas carece de cualquier medio material o humano que permita desarrollar actividades de gestión, dirección o coordinación de las actividades de las participadas, de lo que se deduce que el funcionamiento de las citadas sociedades se mantiene idéntico al de antes de la reestructuración que se cuestiona. Por otra parte, la sociedad holding soporta el coste de un préstamo de 57.510.000,00 euros concedido por la matriz británica del grupo, préstamo cuya única causa se encuentra en la reordenación del grupo descrita con anterioridad, de tal forma que ninguna financiación se ha concedido a las sociedades españolas para acometer nuevas inversiones o sanear sus balances reduciendo sus pasivos frente a terceros, es decir, para acometer acciones que produzcan nuevos ingresos o disminuyan sus gastos, mejorando así sus resultados o sus ventas, de tal forma que podemos afirmar que no existe ninguna correlación entre los intereses que se derivan del citado préstamo y los ingresos de las sociedades operativas en España. Por lo tanto, siendo cuestión no controvertida en el ámbito contable y fiscal el hecho de que debe existir una correlación entre los ingresos y los gastos del empresario, vemos que en el caso que nos ocupa esta correlación no existe, lo cual no debe parecer extraño si la reestructuración y el préstamo concedido por la matriz tienen como única finalidad la de disminuir artificiosamente las bases imponibles gravables en España del Impuesto sobre Sociedades.

En el mismo sentido expuesto en el párrafo anterior debe verse también el tratamiento del préstamo en los años subsiguientes a su constitución, puesto que en ningún momento se plantea su amortización -el vencimiento es a diez años-, ni tan siquiera parcial, hecho que casa con el carácter de préstamo participativo con que se constituyó. Cabe preguntarse, no obstante, si el crédito era necesario para el obligado tributario para su funcionamiento.

Al respecto, recordemos que el préstamo participativo se constituye habitualmente como una figura de carácter híbrido entre el capital y el propio préstamo, dada la posibilidad de que compute su importe a los efectos de calcular el patrimonio neto de la sociedad prestataria, siendo esta figura utilizada en la mayor parte de los casos en aquellas empresas que con causa en las pérdidas sufridas ve su patrimonio neto reducirse por debajo de los límites legales fijados por la normativa mercantil, hecho que no concurre en el presente caso. El préstamo participativo -debido a su naturaleza-, solamente exigible en caso de liquidación de la sociedad antes que el propio capital, es retribuido habitualmente con un interés fijo y otro variable en función de los resultados de la sociedad que lo recibe, de tal forma que en el caso de que se produzcan beneficios, podemos afirmar con casi total certeza será más oneroso que el simple préstamo. Por todo ello, podemos preguntarnos sobre si era necesario dotar de esta financiación adicional al obligado tributario, de tal modo que éste se viera imposibilitado de proceder a su devolución, pese a obtener beneficios para ello puesto que en el propio contrato se establece que la amortización debe efectuarse íntegramente a su vencimiento a los 10 años y, además, tuviera que satisfacer un elevado interés mientras por otra parte se distribuían los dividendos que previamente había percibido de sus sociedades filiales.

En igual sentido debe verse el hecho de que la carga por intereses es asumida íntegramente por el grupo que tributa en territorio común del Impuesto sobre Sociedades, quedando la sociedad que tributa en territorio foral liberada de dicha carga, pudiéndose deducir de todo ello que el fin perseguido era únicamente de carácter fiscal, descartando cualquier alegación en la que se pretenda aducir que la pretensión final de toda la reestructuración era conseguir la redistribución de la carga financiera entre la totalidad de las empresas del grupo. No nos encontramos frente a una economía de opción, sino ante una serie de contratos cuyo fin último era lograr tributar en régimen de consolidación fiscal para disfrutar de todas las ventajas que se perseguían, siendo ésta la causa de que se vendiera el 26 por 100 de la empresa domiciliada en Navarra -operación carente de a lógica económica-, pues de no ser así quedarían diluidos los fines meramente fiscales perseguidos.

Todo lo anterior presenta claras evidencias de una planificación a largo plazo iniciada con anterioridad a la formalización de los contratos controvertidos por cuanto es evidente, a la luz de los hechos expuestos, que nada sustancial ha cambiado en cuanto a la dirección del grupo en España tras la supuesta reorganización. En efecto, en la nueva sociedad holding que se crea están presentes dos de los tres administradores que desempeñaban el cargo de administrador en la unidad productiva situada en territorio común del Impuesto sobre Sociedades, cargo que por lo demás continúan manteniendo en esta última sociedad. La conclusión más evidente de todo ello es que los órganos que toman las decisiones son los mismos antes y después de la reestructuración, debiendo destacarse en particular el papel de D. Eulalio quien además de ostentar el cargo de Administrador de las sociedades que forman el grupo fiscal 137/05 figura como asalariado en la entidad productiva dependiente, hecho que permite presumir que

es la persona que dirige el grupo en España, atendida la condición de no residentes de los demás administradores de ambas sociedades. Por lo tanto, nos es dado concluir que a efectos de dirección y planificación de la actividad económica del citado grupo fiscal nada ha cambiado, de tal forma que quienes dirigían las sociedades antes de las operaciones mercantiles realizadas a fines del 2004 son las mismas que lo hace a partir de 2005 y durante los años objeto de comprobación, todo ello sin perjuicio de que se renueve alguno de los cargos desempeñados por no residentes, hecho que por lo demás es habitual en todas las sociedades de carácter multinacional.

En el caso que nos ocupa, se entiende que concurre esta artificiosidad característica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, puesto que el obligado tributario a través de una serie de operaciones complejas, que ya se han descrito previamente, lo que consigue es endeudarse con otra entidad del grupo no residente, que de forma periódica le carga intereses por esa deuda, con la consiguiente merma de tributación que ello supone en el Impuesto sobre Sociedades, máxime cuando la sociedad está acogida al régimen especial de consolidación fiscal de dicho tributo. En relación con lo expuesto, entendemos que es fundamental el hecho de que pudiendo reducir la carga de la deuda con la sociedad prestamista, el obligado tributario optó por distribuir dividendos a otras sociedades del mismo grupo multinacional al que todas ellas pertenecen. De todo ello se puede deducir que la norma eludida es aquella contenida en el artículo 10 del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y las normas de cobertura que amparan todas las operaciones mercantiles realizadas -en particular, compraventa y préstamo con intereses y aquellos artículos del citado RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que regulan el régimen especial de consolidación fiscal, así como el citado artículo 10.

En este punto creemos necesario hacer referencia a lo afirmado por el obligado tributario en el escrito de alegaciones en referencia a que todas las operaciones y contratos que se han analizado traían causa en la financiación externa obtenida por la matriz del grupo en el año 2001. Al respecto cabe decir que no se ha aportado documentación ninguna sobre dicho préstamo, de tal forma que no se ha probado que el préstamo sindicado obtenido en el año 2001 esté directamente relacionado con las operaciones realizadas en España en el año 2004, es decir, tres años después de su formalización. A juicio del actuario que suscribe, este amplio lapso de tiempo transcurrido impide que se aprecie vinculación entre ambos conjuntos de operaciones, máxime cuando durante las actuaciones, pudiendo aportar documentación al respecto, nada se hizo ni se aportó con relación a probar dicha vinculación."

Pues bien, respecto de este motivo la Sala acordó en auto de 26 de octubre de 2017, la siguiente Diligencia Final:

"SEGUNDO.- En el presente caso, y a la vista de que en el informe sobre la concurrencia de las circunstancias para la Declaración de Conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la Ley 58/2003), se señala expresamente:

"En este punto creemos necesario hacer referencia a lo afirmado por el obligado tributario en el escrito de alegaciones en referencia a que todas las operaciones y contratos que se han analizado traían su causa en la financiación externa obtenida por la matriz del Grupo en el año 2001.

Al respecto cabe decir que no se ha aportado documentación ninguna sobre dicho préstamo, de tal forma que no se ha probado que el préstamo sindicado obtenido en el año 2001 esté directamente relacionado con las operaciones realizadas en España en el año 2004, es decir, tres años después de su formalización.

A juicio del actuario que suscribe, este amplio lapso de tiempo transcurrido impide que se aprecie vinculación entre ambos conjuntos de operaciones, máxime cuando durante las actuaciones, pudiendo aportar documentación al respecto, nada se hizo ni se aportó con relación a probar dicha vinculación."

y dado que la recurrente ha adjuntado junto a la demanda diversos documentos nº 1 al 6, relativos a la operación realizada en el referido año 2001, teniendo en cuenta que existen motivos fundados para creer que estas nuevas actuaciones permitirán adquirir certeza sobre los hechos discutidos, procede dirigir oficio al Equipo de Inspección, autor de dicho informe para que (conforme a los art. 435.2 y 436 de la L.E.C.), en el plazo improrrogable de 1 mes, informe a esta Sala de los siguientes extremos:

- Si la reestructuración del Grupo TI Automotive en España en 2004 supuso traer a nuestro país parte del endeudamiento que el Grupo había asumido en el año 2001 para adquirir el propio Grupo.

Y si, por lo expuesto, las deudas asumidas por la actora no lo son en realidad con el Grupo, sino que se corresponden con una porción de la total financiación ajena requerido por el grupo a nivel mundial, cuando se forma el Grupo en 2001, tras la desinversión de Smith Industries.

- Que se informe también, a la vista de los documentos nº 4 y 5 de la demanda, si el tipo de interés satisfecho en España a raíz del préstamo participativo, es inferior al interés satisfecho por el Grupo TI Automotive, con ocasión del préstamo sindicado.

- Asimismo, se deberá informar acerca de si la reestructuración hoy enjuiciada, se hubiera realizado con fondos propios, con tal actuación se hubiese colocado al Grupo en España en una situación de claro infraendeudamiento, alejada de la propia de cualquier sector, y de cualquier ortodoxia del mercado.

A efectos de lo solicitado, la Inspección deberá tener en cuenta, además, el resto de los documentos adjuntados por la recurrente en el curso de las actuaciones inspectoras.

Por lo que, con suspensión del plazo para dictar sentencia, y en aplicación de lo dispuesto en el art. 61 de la LJCA, procede acordar la práctica de la referida diligencia final.

Remítase a la Inspección, y de cara a facilitar su labor, las páginas 6 a 26, ambas inclusive, de la demanda presentada por la actora, haciéndole saber que puede solicitar cualquier otra documentación que conste en autos.

Remítanse también los documentos Anexo 7 y 8 a que aluden las páginas 22 y ss de la demanda."

Y el Informe emitido por la Agencia Tributaria Delegación Especial de Cataluña, Dependencia Regional de Inspección no de lugar a dudas, pues:

a) El préstamo al que se refieren las presentes actuaciones, tiene como única finalidad la redistribución entre las distintas sociedades operativas del grupo, la carga financiera que tiene la sociedad TI Automotive LTD, como consecuencia del contrato de amortización de líneas de crédito garantizado de 725 millones de libras que suscribió el 29 de junio de 2001, con un consorcio de prestamistas para financiar la compra de la división de sistemas para la industria Automotiv de Smiths Group Plc.

Este extremo, el del reparto de la carga financiera, es defendido con reiteración en la demanda.

Concluye el informe que las deudas asumidas correspondían a una porción del total de la financiación del Grupo.

b) Como indica la actora, en España el grupo contaba con dos cabeceras distintas, una con residencia en el Reino Unido y otra con sede en EEUU y tras la reestructuración, la hoy recurrente y sus filiales dependen exclusivamente de la matriz inglesa del Grupo (nos remitimos al organigrama contenido en las págs. 2 y 3 de 5 del Informe).

c) La expresión contenida en la pág. 3 de 5 del informe, "no era necesario a efectos operativos", resulta desvirtuada por el Informe pericial emitido por don José, acompaña a la demanda como Anexo 10 y ratificado judicialmente, al afirmar que "esa opción era la más adecuada para los intereses empresariales de la recurrente", así como que "tuvo un claro sentido empresarial" (Conclusión II, puntos 4 y 5), tomándose en el marco "de la más ortodoxa y práctica financiera de su sector" (Conclusión II, punto 6).

d) El Informe señala también que no se ha justificado ningún servicio prestado por la sociedad matriz del que sea beneficiario el grupo empresarial, pero coincidimos con la actora en que el servicio es el propio préstamo y el propósito del mismo la adquisición de Techno Flow Ibérica, S.A.

La Consulta Vinculante VO 775-15 de 10 de marzo, de la DGT, apreció motivos económicos válidos en una reestructuración en la que el grupo multinacional replicó en España el esquema de financiación ajena que el grupo obtuvo a nivel mundial, permitiendo, la deducibilidad de los intereses satisfechos en España para la adquisición de una sociedad participada por el Grupo.

e) El citado Informe reconoce "que el tipo de interés satisfecho en España a raíz del préstamo participativo es inferior al tipo de interés satisfecho por TI Automotive, LTD, con ocasión del préstamo sindicado".

f) Y la Administración no contesta a la posible situación de infraendeudamiento de la sociedad de haberse realizado la operación con fondos propios, pero sobre esta cuestión ya se ha pronunciado el citado Informe pericial al afirmar "si se hubiera aportado una financiación basada exclusivamente en fondos propios, sus accionistas habrían experimentado un evidente perjuicio económico, pues al alcanzar una rentabilidad inferior se hubieran visto injustificadamente privados de una rentabilidad optimizada", (Conclusión II punto 4.a).

Aquel justifica este extremo en sus pág. 19 a 39 de 40, concluyendo en estas:

"i. La financiación parcial con deuda procedente del mercado interno de capitales del Grupo Global TI era sin duda la opción más adecuada para sus intereses empresariales, al ejercer un efecto sobre el ROE más favorable que la opción por financiación con capitales propios en todos los ejercicios que fueron inspeccionados. Por esta razón, y según nuestro parecer GFTI actuó correctamente al financiar sus inversiones con una combinación de deuda y fondos propios, por ser la opción financiera acertada en términos de mejora de rentabilidad.

ii. Si TI AUTOMOTIVE hubiera optado por una financiación basada exclusivamente en fondos propios, sus accionistas habrían experimentado un evidente perjuicio económico, pues al alcanzar un ROE inferior se hubieran visto injustificadamente privados de una rentabilidad optimizada.

iii. Las ventajas aportadas a la rentabilidad financiera de GFTI provinieron casi exclusivamente del componente financiero del ROE, que se erigió como el factor determinante, en especial en los ejercicios 2006 y 2007.

iv. En contra de lo que se afirma en los Acuerdos de Liquidación, el componente fiscal no aportó, salvo en 2006, ninguna contribución significativa a la mejora de la rentabilidad, quedando relegado a un muy segundo plano con relación a las ventajas obtenidas de la mejora de la estructura financiera.

v. Incluso en la hipótesis de que el componente fiscal hubiera impulsado la rentabilidad, esta, salvo en 2006, no habría sido superior a la que GFTI habría alcanzado en un escenario alternativo de financiación exclusivamente con capitales propios.

Por consiguiente, la evidencia que acabamos de documentar nos permite concluir que en la reestructuración operada por la TI AUTOMOTIVE en 2004 ha de descartarse un a finalidad exclusivamente tributaria, puesto que el resultado final obtenido, en términos de mejora de rentabilidad[^] fue mucho más allá de los efectos fiscales. Es más, un tercero razonable también habría empleado la misma solución financiera adoptada por TI AUTOMOTIVE."

Recuérdese que en la pág. 16 del citado Informe se señala:

"Como hemos visto, la financiación de la reestructuración de Grupo Global TI se realizó en dos etapas. En la primera el grupo acordó un préstamo por importe de 625.000.000 libras con acreedores externos, de los cuales 520.827.679 euros fueron asignados al holding intermedio TI Automotive Euro Holdings Ltd. En la segunda etapa, TI Automotive Euro Holdings Ltd. redistribuyó parte de este importe, concretamente 371.222.000 euros, entre sus filiales de Italia, Francia, Alemania, Bélgica y España.

En nuestra opinión, la asignación de la deuda a las filiales de los diferentes países es por completo coherente con la lógica de los mercados internos de capitales de los grupos multinacionales que hemos descrito en la sección 5.1 anterior. En efecto, la asunción de la deuda a nivel de cabecera de grupo multinacional y posterior distribución del endeudamiento asumido por Grupo Global TI permitió acceder a determinadas ventajas; al menos a las siguientes:

(1) Aportar a los acreedores externos garantías globales en lugar de las que podrían prestarse filial a filial, lo que sin duda permitió la obtención de mejores condiciones de plazo y tipo de interés.

(2) Mejorar la capacidad de negociación con los financiadores externos, habida cuenta del mayor interés económico derivado de un volumen global de deuda frente a la opción de negociar el mismo importe pero fraccionado país por país.

(3) Establecer, vía deuda, un importante papel incentivador y de monitorización de las filiales, que de este modo han de racionalizar sus recursos y optimizar su gestión para reembolsar los intereses y el principal en los términos y plazos acordados."

Y el Grupo ha mejorado su rentabilidad no como consecuencia del ahorro fiscal sino del cambio en la reestructuración financiera del mismo, tal como señala el Perito Judicial en el acto de ratificación judicial de su informe, indicando además que no se ha consignado la deuda en países con tipo impositivo elevado como España y Alemania.

En suma, como señala la STS de 4 de julio de 2014, RC 725/2012, la Inspección de Tributos puede justificar, como en este caso, la inaplicación del régimen de neutralidad fiscal presumiendo la realización de la operación principalmente por fines de fraude o evasión fiscal, al no apreciar la existencia de motivos económicos en la misma,

en cuya caso incumbe a la parte desvirtuar los hechos constatados por aquella, y esto es lo que ha sucedido en el caso de autos, pues el grupo TI Automotive, racionalizó su estructura societaria, trasladando el endeudamiento (tras la desinversión de Smiths Industries) a las filiales de forma racional y coherente al valor de sus activos, con total independencia entre la magnitud de la carga fiscal que se utiliza en cada jurisdicción y el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades al que estaban sometidas las filiales, mejorando con ello la rentabilidad financiera, con un endeudamiento propio del sector al que pertenece la recurrente.

Nos remitimos al acto de ratificación del perito.

Los negocios no han tenido como causa esencial una finalidad fiscal y las operaciones societarias no han sido inusuales e incoherentes.

En este sentido, debemos destacar, que el informe pericial, en su pág. 26, tabla 3, indica que el perjuicio (se entiende para la Administración) derivado de los impuestos ha sido:

- En el año 2006, 7,61 %
- En el año 2007, 0,00 %
- En el año 2008, 0,10 %
- En el año 2009, 0,14 %
- En el año 2010, 0,62 %
- En el año 2011, 0,02 %

En suma, la Sala aprecia el motivo económico discutido válido por la Administración, lo que conlleva a estimar este motivo y, por ende, el recurso, sin que por ello sea necesario examinar el último planteado en el escrito rector.

Sexto.

Con arreglo al artículo 139.1. de la LJCA , procede condenar en costas a la Administración, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad TI Group Automotive Systems Spain Holding, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de enero de 2015, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, al igual que las Liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 y 2010 y 2011 de las que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, con imposición de costas a la Administración.

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

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

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ 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.