

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086685

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 5888/2021, de 20 de octubre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 381/2018

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. Las dilaciones deben motivarse adecuadamente, lo que no ha ocurrido en el presente caso, lo que lleva a la prescripción de los ejercicios 2008 y 2009, subsistiendo no obstante el ejercicio 2010.

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones y activos y canje de valores (FEAC). Fondo de Comercio. *Deducibilidad del fondo de comercio en las operaciones de fusión. Deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas jurídicas.* Son tres los óbices por los que se deniega la procedencia del beneficio fiscal considerado: (i) el incumplimiento del requisito previsto en el segundo párrafo del art. 89.3 del TRLIS; (ii) la falta de prueba de que la renta derivada de la transmisión por la sociedad neerlandesa haya tributado efectivamente en España; y (iii) la falta de coincidencia del valor de mercado y del valor contable de las marcas. La Sala procede a analizar cada uno de estos óbices, llegando a las siguientes conclusiones: Comenzando por (i) estima la Sala que asiste la razón a la parte recurrente al afirmar la falta de consistencia del planteamiento administrativo en este aspecto toda vez que dicho obstáculo no se erige en impedimento para el reconocimiento de la deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas jurídicas españolas. Así pues, afirma la Sala que la Administración tributaria admite, en definitiva, que la parte del fondo de comercio derivada de la adquisición a personas jurídicas españolas generó (en principio) la deducción correspondiente con independencia del cumplimiento de los requisitos previstos en el párrafo segundo del art. 89.3 del TRLIS, razones elementales de coherencia imponen un tratamiento homogéneo de la cuestión en el caso de la adquisición realizada a la sociedad neerlandesa, no resultando admisible que el mismo óbice resulte oponible o no en función de la libre apreciación administrativa. El siguiente óbice se refiere a la prueba de la efectiva tributación en España de la renta derivada de la transmisión realizada por la sociedad neerlandesa. Pues bien, a juicio de la Sala la documental aportada por la parte actora, tanto en vía administrativa como la interesada y practicada en el presente recurso, acreditan que la sociedad neerlandesa tributó efectivamente en España por la plusvalía generada con dicha operación. En conclusión, este óbice resulta igualmente descartado a los efectos de negar la procedencia de la deducción controvertida. Finalmente, en cuanto a (iii), la resolución impugnada realiza dos consideraciones relevantes: la primera, que la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las marcas es un argumento asumido por el Acuerdo de liquidación y la segunda, que no se ha acreditado por la entidad recurrente la valoración del fondo de comercio al estar incorrectamente valorados los activos intangibles. Pues bien, considera la Sala que también en este punto asiste la razón a la parte recurrente. Incluso asumiendo que es un obstáculo opuesto en el Acuerdo de liquidación, tal y como se refleja en la resolución impugnada, la prueba aportada a los presentes autos por la parte actora demuestra razonablemente que la diferencia de fusión debe ser considerada fondo de comercio y que la valoración de la marca arroja un valor residual acorde con su valor contable. El motivo de impugnación, por tanto, se estima en lo relativo a la parte del fondo de comercio derivada de la adquisición a la entidad holandesa. En la parte del fondo de comercio derivada de la adquisición a la entidad española y la surgida con motivo de la absorción de la participación que la absorbente tenía, no procede en cambio estimación alguna dado que la recurrente no ha desvirtuado el criterio administrativo expresado en el Acuerdo de liquidación, en el sentido de que ese importe ya estaría «amortizado contablemente y fiscalmente deducido en los ejercicios previos al primero de los alcanzados por las presentes actuaciones (el 2008)». *Deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas físicas.* Tanto el Acuerdo de liquidación como la resolución impugnada declaran que existe un obstáculo esencial a la deducibilidad del fondo de comercio generado por la adquisición a personas físicas, consistente en que la parte adquirida mediante la ampliación de capital no tiene encaje en el art. 89.3 del TRLIS. A juicio de la Sala esta argumentación, que resulta además totalmente razonable a priori, no ha sido válidamente desvirtuada por la entidad recurrente al centrar todos sus esfuerzos dialécticos y probatorios en combatir la motivación administrativa relativa a la existencia de irregularidades contables. Aunque en este último aspecto pudiera hipotéticamente prosperar el recurso, cuestión sobre la ni siquiera hemos de pronunciarnos, quedaría incólume el razonamiento anteriormente expuesto en virtud del cual no resulta procedente, a criterio de la Administración tributaria, la deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas físicas.

Procedimiento sancionador. Se confirman las sanciones que subsisten.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 89.3.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 104, 150, 178, 183, 195 y 211.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000381 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03066/2018

Demandante: AGROLIMEN, S.A.

Procurador: LUIS FERNANDO GRANADOS BRAVO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Pre sidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veinte de octubre de dos mil veintiuno.

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 381/2018 se tramita a instancia de AGROLIMEN, S.A, representada por el Procurador D. Luis Fernando Granados Bravo y asistida por el Letrado F. Javier Triviño Prieto, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 5 de abril de 2018 (R.G.: 5760/2014 y 3883/2015) relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, y cuantía de 3.842.263,05 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Con fecha 23 de mayo de 2018 se interpuso recurso contencioso-administrativo por la parte actora contra la actividad administrativa indicada en el encabezamiento de esta resolución.

Segundo.

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 16 de noviembre de 2018.

Tercero.

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 12 de junio de 2020.

Cuarto.

- Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para votación y fallo el día 13 de octubre de 2021, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

Primero.

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 5 de abril de 2018 (R.G.: 5760/2014 y 3883/2015), desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas por el contribuyente frente a los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2010, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes:

- (i) Prescripción del derecho a liquidar: falta de motivación de las dilaciones no imputables a la Administración.
- (ii) Prescripción del derecho a liquidar: no se ha acreditado que las dilaciones no imputables a la Administración hayan impedido o dificultado el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.
- (iii) Incongruencia omisiva.
- (iv) Improcedente regularización del fondo de comercio.
- (v) Deducción de la pérdida por la disolución y liquidación de la filial francesa.
- (vi) Improcedencia de las sanciones impuestas.

Antecedentes de interés

Segundo.

- Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista de las actuaciones, los siguientes:

1. Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 15 de febrero de 2013 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector referido, entre otros conceptos, al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2010. Las actuaciones tenían carácter parcial, estando limitadas a la comprobación de la dominante del Grupo 38/01 AGROLIMEN SA (periodos 2009 y 2010) y de las dependientes INVERAMEN, SA y BIOCENTURY SL (periodos 2008, 2009 y 2010).

2. Las actuaciones de comprobación e investigación referentes al Impuesto sobre Sociedades culminaron con la incoación del acta disconformidad A02-72387254, de fecha 11 de abril de 2014 y notificada ese mismo día.

3. En fecha 25 de septiembre de 2014 el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2010 del que no resultaba cantidad a ingresar por la compensación de bases imponibles negativas y el incremento de las deducciones, si bien la bases imponibles se habían incrementado en 5.757.873,85 euros en 2008, 2.261.126,18 euros en 2009 y 1.786.782,36 euros en 2010. El acuerdo se notificó el 1 de octubre de 2014.

4. Los hechos relevantes a tener en cuenta en la regularización son los siguientes:

Agrolimen, S.A. es la sociedad dominante del grupo de consolidación 38/01, del que forma parte, entre otras sociedades, BIOCENTURY, S.L., antes conocida como ESPURNA 2000, S.L.U.

(i) Deducción de la amortización y deterioro del fondo de comercio:

El 25 de julio de 2005 se otorgó escritura pública número 2.752 del protocolo del notario D. José Ramón Mallol Tova por la cual ESPURNA 2000, S.L.U. absorbió a las sociedades BIOCENTURY, S.L. (sociedad cuya denominación adquirió tras la operación), NUTRICER, S.L., SCIENTIFIC RESEARCH CORPORATION S.L.U., INVESTIGACIÓN, DESARROLLO Y ESPECIALIDADES MÉDICAS, S.L.U. e INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DIETÉTICA, S.L.U.

La situación accionarial de las sociedades hasta el momento de la absorción era:

AGROLIMEN INVERSIONES, S.C.R. era propietaria de un 50% de NUTRICER y con ello de un 50% de INVESTIGACIÓN, DESARROLLO Y ESPECIALIDADES MÉDICAS, S.L.U. y, además, del 100% de SCIENTIFIC RESEARCH CORPORATION S.L.U. y con ello de un 50% de la antigua BIOCENTURY, S.L. y de un 50% de INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DIETÉTICA, S.L.U.; mientras que la absorbente ESPURNA 2000, S.L.U., que pasó a denominarse BIOCENTURY, S.L. era solo propietaria de un 50% de NUTRICER, S.L. y con ello de un 50% de INVESTIGACIÓN, DESARROLLO Y ESPECIALIDADES MÉDICAS, S.L.U. y de un 50% de la antigua BIOCENTURY, S.L. y con ello de un 50% de INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DIETÉTICA, S.L.U.

Dada esa situación, para incorporar los patrimonios de NUTRICER, S.L. y de SCIENTIFIC RESEARCH CORPORATION, S.L.U., la absorbente tuvo que realizar una ampliación de capital, a efectos de canjearle a AGROLIMEN INVERSIONES, S.C.R. las nuevas participaciones emitidas en esa ampliación por las participaciones que aquella (AGROLIMEN INVERSIONES, S.C.R.) tenía en las absorbidas (participaciones directas).

De cara a calcular los tipos de canje, en aquella operación se optó por valorar esas tres sociedades, la absorbente y esas dos absorbidas, por sus respectivos valores teóricos contables según balances cerrados a 31 de diciembre de 2004. La absorbente se valoró en 2.836.000 euros (41.592 participaciones a 61,186189652 euros por participación), NUTRICER, S.L. en 3.105.000 euros (35.000 participaciones a 88,714285714 euros por participación), y SCIENTIFIC RESEARCH CORPORATION, S.L.U. en 594.000 euros (500 participaciones a 1.188 euros por participación).

Y, al ser AGROLIMEN INVERSIONES, S.C.R. el socio titular del 50% del capital social de NUTRICER, S.L. y el socio único de SCIENTIFIC RESEARCH CORPORATION, S.L.U. se le entregaron la totalidad de las 31.479 nuevas participaciones emitidas.

Pero, más tarde, el 31 de marzo de 2008 se otorgó ante el mismo notario Sr. Mallol otra escritura con el número 1.119 de su protocolo para rectificar y subsanar la anterior escritura de fusión por absorción 25 de julio de 2005. Esta segunda escritura, en unión incluso de una tercera 26 de mayo de 2006 que la complementó, fue inscrita en el Registro Mercantil de Barcelona el 28 de julio de 2006.

Para calcular los nuevos tipos de canje, las tres sociedades relevantes: la absorbente y esas dos absorbidas (NUTRICER, S.L. y SCIENTIFIC RESEARCH CORPORATION, S.L.U.) se valoraron como sigue: la absorbente se siguió valorando por su valor teórico contable según balance cerrado a 31 de diciembre de 2004 en 2.836.000 euros (41.592 participaciones a 68,186189652 euros por participación); NUTRICER S.L., que inicialmente se habla valorado en 3.105.000 euros, se valoró luego en 2.177.815 (1.088.907,50 x 2) euros; y SCIENTIFIC RESEARCH CORPORATION, S.L., que inicialmente se había valorado en 594.000 euros, se valoró luego en 20.356.532,18 euros.

Las nuevas 314.512 (15.969 +298.543) participaciones emitidas por la absorbente se valoraron a 68,18618965 euros (80,11 euros de nominal y 8,076189652 euros de prima de asunción) cada una de ellas; y de esas 314.51 participaciones: 15.969 se emitieron a cambio del 50% de NUTRICER, S.L. y 298.543 a cambio del 100% de SCIENTIFIC RESEARCH CORPORATION, S.L.U.; y todas continuaron pasando a ser de AGROLIMEN INVERSIONES, S.C.R.

Y fue fruto de esa operación de la que surgió una diferencia de absorción (artículo 89.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante, TRLIS) que la sociedad cuantifico como sigue:

FC generado	FC deducible	FC no deducible
Adquirido a PF	19.298.947,81	10.480.097,36
Adquirido a PJ	25.175.307,15	25.175.307,15
Total	44.474.254,96	35.655.404,51

El acta de disconformidad determinó que la primera partida (la de 25.175.307,15 euros) estaba mal cuantificada, por lo que procedió a recalcularla: por lo que se refiere a la absorción de NUTRICER, S.L. (y de su participada INVESTIGACIÓN DESARROLLO Y ESPECIALIDADES MÉDICAS, S.L.U.) surge una diferencia de absorción en ESPURNA 2000, S.L. de 52.139,83 euros, mientras que por lo que hace a la absorción de BIOCENTURY, S.L. señala que, inicialmente, y según valores teóricos, hay una diferencia de 27.850.308,03 euros; pero esa diferencia de 27.650.308,03 euros no resulta deducible al amparo de lo dispuesto en el artículo 89.3 TRLIS, pues no se realizó imputación de la inicial diferencia teórica a las marcas ni a ningún otro bien o derecho integrante del patrimonio de la absorbida.

Respecto a la segunda partida (la de 19.298.941,81 euros), dicha magnitud no corresponde a una participación ya poseída, sino que deriva de la ampliación de capital necesaria para retribuir al antiguo socio de la sociedad absorbida (AGROLIMEN INVERSIONES, S.C.R.), por lo que no da derecho a la deducción del artículo 89.3 TRLIS.

Además de acoger subsidiariamente los argumentos anteriores, el acuerdo de liquidación añadió que la operación habla sido fraudulenta, afirmando (páginas 41 y ss.):

"Antes de aquella operación ESPURNA y AGROLIMEN INV. eran dueñas al 50% de NUTRICER y de BIOCENTURY; pues recuérdese-que SCIENTIFIC RESEARCH CORPORATION, S.L.U. no era más que el 50% de BIOCENTURY más otros 173.000 € de activos financieros.

Y en esa situación, en 2005 se optó por valorar -véase el folio 2.2.65 del expediente electrónico- esas tres sociedades: la absorbente (ESPURNA) y esas dos absorbidas (NUTRICER y SCIENTIFIC RESEARCH) por sus respectivos valores teóricos contables según balances cerrados a 31/12/2004; valorándose como sigue: la absorbente ESPURNA en 2.836.000 €, NUTRICER en 3.105.000 € y SCIENTIFIC RESEARCH en 594.000 €; con lo que el 50% de BIOCENTURY se valoró en 421.000 (594.000-173.000) €, y el 100% en 842.000 €.

Pero, luego, y con esa misma situación accionarial, en 2006 esas tres sociedades -véase el folio 2.2.265 del expediente electrónico- pasaron a valorarse así: ESPURNA se siguió valorando en 2.836.000 €, NUTRICER en 2.177.815, y SCIENTIFIC RESEARCH en 20.356.532,18 €; con lo que en 2006 el 50% de BIOCENTURY se valoró en 20.183.532 (20.356.532,18 173.000) €, y el 100% en 40.367.064 €.

Al final lo que se hizo no sólo fue tremendamente irregular, que eso ya lo hemos dicho antes, sino hasta chusco.

Repárese en que, según lo que se hizo en 2005, ESPURNA, propietaria del 50% de NUTRICER Y de BIOCENTURY, sociedades que entonces -en 2005- se valoraron en 3.105.000 € y 842.000 €, respectivamente, con lo que el 50% de ambas ascendía a 1.973.500 €, se valoró en 2.836.000 €.

Mientras que en 2006, ESPURNA, propietaria del 50% de NUTRICER y de BIOCENTURY, sociedades que luego en 2006- pasaron a valorarse en 2.177.731 € y 40.367.064 €, respectivamente; con lo que el 50% de ambas ascendía a 21.272.398 €, ¿se siguió valorando en 2.836.000 €!

Pero si parece un juego de trileros. ¿Alguien cree que si hubiera habido algún solo tercero, aunque su participación hubiese sido escasa, no habría ido a los Tribunales a denunciarlo?

Y todo esto ni el Notario ni el Registrador Mercantil lo vieron, porque no era su cometido; y porque con esa jugada no se perjudicó a tercero -acreedor o accionista- alguno.

Bueno a un tercero sí, a la Hacienda Pública, porque con esa operación, y más concreta y propiamente con la modificación de 2006, lo único que se hizo fue generar fraudulentamente un activo fiscal pretendidamente susceptible de deducción; a lo que esta Inspección ha tenido que salir al paso, para evitar que ese fraude se materialice en una menor tributación.

Lo expuesto basta para motivar el ajuste: en cuanto que ni hubo ni hay diferencia de absorción o fondo de comercio de fusión alguno que amortizar o deteriorar".

Otra de las novedades introducidas por el acuerdo de liquidación es que la absorción de INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DIETÉTICA, S.L.U. a través de BIOCENTURY, S.L. implicó el surgimiento de una diferencia positiva de 119.913 euros (la mitad correspondiente a su participación del 50% es 59.956,50 euros).

Pues bien, sigue el acuerdo de liquidación diciendo que, por lo que respecta a la propia BIOCENTURY, S.L., según su balance de fusión, los fondos propios eran de 5.467.745 euros. El 50% correspondiente a la participación que la absorbente (ESPURNA 2000 SLU) tenía ascendía a 2.733.872 euros; con lo que, respecto de su coste de adquisición (30.384.180,49 euros), hay una diferencia de 27.650.308 euros; de la que hay que restar el 50% -grado de participación- de la plusvalía por la integración INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DIETÉTICA, S.L.U.; con la que, con motivo de la absorción de la participación que la absorbente (ESPURNA 2000, S.L.U.) tenía en BIOCENTURY, S.L. y con ella en INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DIETÉTICA, S.L.U., afloró una diferencia de fusión de 27.590.352 euros. De esta diferencia de fusión solo se podría admitir la deducción de la parte que corresponde a las participaciones adquiridas a LAMBOK ADVISORS, S.L. (1.274.674,26 euros), por tratarse de una sociedad española. Sin embargo, tal deducción no es posible por haber sido ya previamente aplicada en 2008. Los otros 26.315.677,70 euros no se consideran deducibles por no haberse acreditado durante el procedimiento que la sociedad transmitente (la holandesa NEW HURST SECURITIES BV) tributó en España.

Dejando de lado estos nuevos argumentos, el acuerdo de liquidación confirma subsidiariamente los razonamientos empleados en el acta. Así, también admite la existencia de una diferencia de absorción de 52.139,83 euros correspondientes a la diferencia de fusión que surgió con motivo de la absorción de la participación que la absorbente (ESPURNA, S.L.U.) tenía en NUTRICER, S.L. y con ella en INVESTIGACIÓN DESARROLLO Y ESPECIALIDADES MÉDICAS, S.L.U. porque había sido adquirida a una sociedad española (TOPMAN HOLDING SL). Esos 52.139,83 euros ya habían sido deducidos en 2008.

(ii) Deducción de la pérdida por la disolución de BIOCENTURY FRANCE SARL:

En 2009 BIOCENTURY SL practicó un ajuste extracontable negativo de 1.025.181,97 euros por la disolución de su filial BIOCENTURY FRANCE SARL. El contribuyente sostiene que ese ajuste fue la reversión de un ajuste extracontable positivo que se había hecho en 2003 para no deducir fiscalmente una pérdida por deterioro de 1.096.389 euros (en 2004 revirtió 71.227 euros).

La Inspección no aceptó este ajuste por no considerar probado que en 2003 se hubiera practicado el ajuste extracontable positivo.

5. Las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción a AGROLIMEN, S.A. por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2009 de 1.392.822,38 euros, por 3 infracciones tributarias graves del artículo 195.1.2º párrafo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT), que fueron impuestas por acuerdo de fecha 23 de abril de 2015 de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, notificado el 23 de abril de 2015.

6. Disconforme con los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, AGROLIMEN, S.A. interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron desestimadas por la resolución que constituye el objeto del presente recurso

Sobre la prescripción del derecho a liquidar: falta de motivación de las dilaciones no imputables a la Administración

Tercero.

- Sostiene la parte recurrente a través de este motivo de impugnación que las dilaciones se han imputado de forma automática y que el procedimiento seguido en el presente caso por la Administración tributaria para justificar la existencia de dilaciones no imputables a la Administración carece de validez al no motivar de modo suficiente la relevancia de los documentos requeridos en cada una de ellas ni tampoco si su falta de aportación en plazo ha interferido o no en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Como consecuencia de lo anterior estima la recurrente que se ha producido una extralimitación temporal en las actuaciones inspectoras al haber rebasado su plazo máximo de duración legalmente establecido (doce meses de conformidad a lo dispuesto en el art. 150.1 de la LGT, en la redacción aplicable *ratione temporis*).

Dado que la notificación del Acuerdo de liquidación se realizó el 1 de octubre de 2014, concluye la recurrente que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2008 y 2009 del Impuesto sobre Sociedades (al ser el dies ad quem el 25 de julio de 2013 y 2014 respectivamente).

Por su parte, la Administración demandada, con base en lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, niega que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar con base en la argumentación de la demanda relativa a la falta de motivación de las dilaciones producidas durante el procedimiento inspector.

Así, el escrito de contestación opone que, en todas y cada una de las dilaciones, se hace constar el documento solicitado y la causa de la dilación, sin que la parte actora haya siquiera analizado una sola de ellas.

Y concluye que, a la vista de la documental requerida y no aportada, es evidente la procedencia de la imputación de la dilación.

Cuarto.

- Expuesto lo anterior hemos de acudir al artículo 150.1 de la LGT que, en la versión aplicable *ratione temporis*, disponía que " Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley .".

Por su parte, el artículo 150.2 de la LGT establecía que "(...) el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que

continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar", y que " No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas (...) durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo ".

Y el artículo 104.2 de la LGT que " Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Esta concreción reglamentaria se plasma en el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, a tenor del cual:

" A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa...".

La doctrina del Tribunal Supremo en materia de las dilaciones no imputables a la Administración puede resumirse en los siguientes criterios interpretativos (Sentencias de 24 de enero de 2011 -rec. 485/2007 -, 8 de octubre de 2013 -rec. 5114/2011 -, 4 de noviembre de 2013 -rec 1004/2011 -, o 29 de enero de 2014 -rec. 4649/2011 -, entre otras muchas):

- Dentro del concepto de " dilación" se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.
- " Dilación" es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.
- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.
- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una " dilación" imputable al sujeto inspeccionado.
- La falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación si no impide continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora (sentencia de fecha 28 de enero de 2011, dictada en el recuso 5006/05).
- Retrasarse es diferir o suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución (sentencias dictadas en los recursos 541/2011 y 6555/2009), siendo necesario la fijación de un plazo para poder imputar al obligado tributario dilaciones en caso de incumplimiento del mismo, de tal forma que la inobservancia de este deber 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 (sentencia de fecha 24 de Noviembre de 2011 (rec. 791/2009)).

En relación al plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, a la necesidad de motivación de las dilaciones no imputables a la Administración, merece destacarse la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Secc. Segunda) de fecha 11 de diciembre de 2017, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016 , que subraya la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; precisando que: «(...) aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual - añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos».

Y añade que:

« De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-Jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-Jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992, en general, y del art. 103.3 de la LGT, en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, «[e]ste deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho (art. 103 CE), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurren en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley». Teniendo siempre presente que «la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad» (FD Cuarto).

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT, y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando por qué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del

acuerdo de liquidación. En nuestro caso, la propia resolución del TEAR de Canarias aclara que en ella «no se recogen la relación de diligencias para suplir el contenido del acuerdo de liquidación sino para evidenciar, precisamente, que bastaba la lectura de las mismas para rebatir las alegaciones de los contribuyentes» (FD Segundo)»

Quinto.

- Descendiendo a las circunstancias del caso concreto, el Acuerdo de liquidación describe en sus págs. 3 y 4 el procedimiento que se ha seguido para el cómputo de las dilaciones no imputables a la Administración en los siguientes términos:

"Por lo que a la duración de las actuaciones se refiere, en el apartado 2 del acta (págs. 1ª y 2ª) el actuario hizo constar que:

"2.1.2.- En los términos establecidos en el Art. 104 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, aprobado por R.D. 1065/2007, de 27 de julio, vigente desde 1.1.2008, se han producido dilaciones imputables a la Entidad, que hacen que del total de días naturales transcurridos desde el inicio de las actuaciones inspectoras hasta la fecha en que se extiende la presente Acta sean computables como días transcurridos sin dilación del obligado tributario, 45 días".

Remitiéndose el actuario a los Anexos I y II de su preceptivo informe complementario, de los que indica que:

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

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

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

La síntesis de ese cómputo es que desde el día de inicio hasta el día de hoy, el tiempo efectivo transcurrido, a efectos de límite legal de las actuaciones inspectoras, ha sido de 45 días naturales".

El Acuerdo de liquidación, en las págs. 24 a 27, valida el procedimiento seguido por el actuario y añade además otra dilación derivada de la solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones al acta, por lo que concluye finalmente a efectos de dilaciones no imputables a la Administración que:

"Por todo ello y a modo de resumen, como las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada a la entidad el 15/02/2013/; como durante su instrucción hasta la incoación de las actas el 11/04/2014 se produjeron toda una serie de dilaciones por causa no imputable a la Administración de una duración de 7, 6 y 8 (por aplazamientos solicitados por la entidad) y 354 (por retrasos de la entidad a la hora de aportar antecedentes requeridos por la Inspección), y como finalmente ha habido luego otra dilación imputable a la entidad -al concedérsele la ampliación del plazo para presentar alegaciones tras el acta -de otros 8 días naturales- y teniendo en cuenta la fecha del día de hoy, en que se dicta el presente acto de liquidación; hemos de concluir que este acto administrativo se dicta antes de la finalización del plazo legal y reglamentariamente establecido para ello".

El Tribunal Económico-Administrativo Central, por su parte, avala también el proceder seguido por la Inspección de los tributos para el cómputo de las dilaciones no imputables a la Administración y concluye, en su fundamento jurídico segundo, que " la documentación no aportada a tiempo está claramente identificada en los anexos mencionados, expresándose sucintamente el motivo de cada dilación, en particular, el concreto documento o información solicitados junto con su contextualización en el curso del procedimiento. En definitiva, la motivación cumple con su función de explicar los motivos por los que cada dilación ha de tenerse en cuenta" -pág. 22-.

En atención a lo expuesto y centrándonos en las dilaciones derivadas de la falta de aportación en plazo por el contribuyente de la documentación requerida por la Inspección, lo primero que se advierte por la Sala es que la motivación no incide especialmente en la relevancia y trascendencia de esa documentación en orden al normal

desarrollo de la actividad inspectora a fin de estimar y concluir que la falta de aportación íntegra o total supusiera un obstáculo o un impedimento al mismo.

Como señala la parte recurrente, la lectura del Anexo I anteriormente citado revela que se ha seguido un criterio automático en virtud del cual se han hecho equivalentes los conceptos dilación no imputable a la Administración y retraso del contribuyente en la aportación de la documentación requerida.

Hasta el punto de que se ha imputado al contribuyente la dilación cada vez que se ha apreciado un retraso del contribuyente en la aportación de la documentación o los antecedentes requeridos, sin efectuar al efecto la necesaria operación de ponderar en qué medida ese retraso ha tenido una incidencia relevante en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Falta, por tanto y respecto de los supuestos considerados por la Administración tributaria como dilación por el motivo referido, una justificación suficiente (esmerada, cuidadosa, adecuada, por emplear las palabras reiteradamente usadas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo a tales efectos) de la razón o razones por las cuales la concreta documentación que el contribuyente demoró en aportar incidió en el normal desarrollo de la actividad inspectora hasta el punto de suponer un obstáculo o un impedimento a su continuación.

Motivación del elemento teleológico de la dilación, y en definitiva de la trascendencia para la actividad inspectora de la documentación no aportada en plazo, que no puede subsanarse en sede de revisión económico-administrativa ni en sede de revisión jurisdiccional pues en este punto hemos de recordar, conforme a la jurisprudencia citada anteriormente, que " no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación".

En definitiva, si en la valoración y ponderación de las dilaciones no imputables a la Administración debe huirse de criterios automáticos, pues no todo retraso constituye una " dilación" imputable al sujeto inspeccionado, y si es preciso que en el Acta y en el Acuerdo se justifique el elemento teleológico de la dilación, exteriorizando las razones por las cuales la aportación incompleta por el contribuyente de la documentación requerida impidió a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea, forzoso es concluir que en el presente caso las dilaciones imputadas al interesado por tal concepto no satisfacen ese canon.

Lo anterior nos conduce a considerar que hubo exceso en las actuaciones inspectoras respecto del plazo máximo de duración de las mismas legalmente establecido en el art. 150 de la LGT.

Así, teniendo en cuenta que el inicio del procedimiento inspector se sitúa en el 15 de febrero de 2013 y que únicamente puede computarse un período de 29 días como dilaciones no imputables a la Administración, las correspondientes a solicitudes de aplazamiento realizada por el contribuyente (21 días) y a la solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones (8 días), dicho plazo máximo ha de entenderse concluido el 16 de marzo de 2014.

Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT nada de lo actuado hasta esa fecha de 16 de marzo de 2014 puede tener efecto interruptivo de la prescripción como consecuencia de la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. En este sentido se expresa, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016 (recurso nº 3654/2015).

Por ende, hemos de concluir que se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2008 y 2009 del Impuesto sobre Sociedades toda vez que, cuando se produjo la notificación formal al contribuyente del Acuerdo de liquidación el día 1 de octubre de 2014, ya se habían superado los cuatro años fijados por la Ley (art. 66.a) de la LGT) como plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria correspondiente a dichos ejercicios -al ser el dies ad quem de los referidos plazos, en el presente caso, el día 25 de julio de 2013 y el 25 de julio de 2014, respectivamente-.

No sucede lo mismo, obviamente, en el caso del ejercicio 2010 del Impuesto sobre Sociedades pues, en este caso, la notificación del Acuerdo de liquidación se produjo antes del transcurso del plazo de cuatro años fijado en el art. 66.a) de la LGT.

Procede, pues, estimar el presente motivo de impugnación.

La estimación de este primer motivo de impugnación hace que resulte innecesario examinar, más allá de lo que se expresará seguidamente, los motivos citados como (ii), (iii) y (v) en el fundamento de derecho primero de esta sentencia.

Así, respecto a (ii), resulta superfluo valorar la incidencia del retraso del contribuyente en aportar íntegramente la documentación requerida por la Inspección de los tributos, al haberse concluido en el presente fundamento jurídico que las dilaciones imputadas al contribuyente por la Administración no resultan suficientemente motivadas.

Por lo que se refiere a (iii), la incongruencia omisiva que se imputa a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central se refiere a la falta de respuesta a la cuestión planteada en vía económico-administrativa relativa a " la procedencia de realizar un ajuste negativo por importe de 7.778.514,71 € en la declaración del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200), ejercicio 2008, de INVERAMEN y asimismo en la declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades (modelo 220) presentada por AGROLIMEN relativa al grupo 0038/01" -escrito de alegaciones fechado el 28 de diciembre de 2016, aportado como documento nº 1 de la demanda-.

Aprecia la Sala que, en dicho escrito de alegaciones, la parte reclamante ejercitaba una pretensión anulatoria y otra de reconocimiento de situación jurídica individualizada, esta última con el contenido descrito. Sin embargo, en el escrito de demanda, se formula el suplico en los siguientes términos:

"A LA SALA SUPLICA: Que habiendo por presentado este escrito en tiempo y forma lo admita junto con los documentos de que se acompaña, tenga por devuelto el expediente administrativo y por formulado escrito de DEMANDA en el recurso contencioso-administrativo nº 381/2018 contra el fallo desestimatorio del TEAC de 5 de abril de 2018 y, en méritos al mismo, lo estime anulando y dejando sin efecto la resolución así como la liquidación y el acuerdo sancionador de los que trae causa, por ser contrarios a Derecho".

En atención a lo expuesto, no ejercitándose en esta vía jurisdiccional pretensión alguna de reconocimiento de situación jurídica individualizada como la deducida en vía económico-administrativa y habiéndose anulado ya la resolución impugnada en lo relativo al ejercicio 2008 del Impuesto sobre Sociedades, al que iba referida la petición del contribuyente que la demanda estima que no ha recibido respuesta por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central, concluye la Sala que resulta superflua la consideración de este motivo de impugnación. Todo lo que el recurrente podría obtener a través de su examen y decisión, conforme a los límites que él mismo ha fijado en el suplico de la demanda y al principio de congruencia (art. 33 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), ya lo ha obtenido a través de la estimación del presente motivo impugnatorio.

Finalmente, en cuanto a (v), dado que se trata de un ajuste relativo al ejercicio 2009, como se comprueba a las págs. 12 y siguientes del Acuerdo de liquidación, le alcanzan los efectos de la declaración de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a tal ejercicio.

Sobre la improcedente regularización del fondo de comercio

Sexto.

- A propósito de esta cuestión, la recurrente suscita la deducibilidad del fondo de comercio resultado de la operación de fusión por absorción realizada en 2005 y que produjo en BIOCENTURY, S.L. (antes denominada ESPURNA) una diferencia de fusión de 46.941.433,64 euros que resultaba de la agregación de dos partidas que pueden resumirse a su juicio de la siguiente forma:

FC generado	FC deducible	FC no deducible
Adquirido a PF	19.298.947,81	10.480.097,36
Adquirido a PJ	25.642.491,83	25.642.491,83
Total	46.941.433,64	38.122.589,19

Pues bien, respecto a la deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas jurídicas, entiende la recurrente que no resulta procedente ninguno de los motivos opuestos por la Administración tributaria para negar tal deducibilidad. Así, en cuanto al óbice opuesto por el Acuerdo de liquidación respecto a la prueba de la efectiva tributación en España de la previa transmisión, aduce que se ha acreditado que efectivamente se tributó en nuestro país por dicha operación. Y en cuanto al argumento empleado por la resolución impugnada para negar la deducibilidad, considerando al efecto que la diferencia de fusión obedece en realidad al mayor valor de mercado de las marcas respecto a su valor contable, sostiene la recurrente que a través de la prueba aportada al presente proceso ha acreditado que el valor de las marcas era residual y que la diferencia de fusión está correctamente calificada.

Por lo que se refiere a la deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas físicas, niega la recurrente que haya existido irregularidad contable alguna sino ante el cumplimiento de la exigencia impuesta por los auditores para aprobar las cuentas anuales: rectificar las valoraciones de las entidades absorbidas y la ecuación de canje una vez ya había sido inscrita la operación de fusión. Niega la entidad recurrente que haya nada fraudulento en la operación, solo un error en la valoración inicial de dos entidades absorbidas que ha propiciado su posterior rectificación, por lo que el fondo de comercio se ha determinado correctamente. Todo lo anterior viene refrendado además, a su juicio, por el hecho de que un tercero externo muy cualificado, BDO, llevara a cabo el "impairment test" (revisión del test de deterioro) del fondo de comercio y validara la corrección de la calificación realizada por la compañía.

La Administración demandada, por su parte, opone que tras analizar la documental en que se basan la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Central, así como la aportada por la parte recurrente, la única conclusión a la que cabe llegar es que no se ha desvirtuado la valoración probatoria realizada en las distintas instancias administrativas en el sentido de que no se ha acreditado por el contribuyente la procedencia del beneficio fiscal.

Séptimo.

- Comenzando el análisis de este motivo por la normativa que resulta de aplicación hemos de referirnos al art. 89.3 del TRLIS que, en la redacción aplicable a los ejercicios comprobados, disponía lo siguiente:

"3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en este párrafo a) se entenderá cumplido:

1.º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a esta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

2.º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El requisito previsto en este párrafo b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del activo fijo adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11, siendo igualmente aplicable la deducción establecida en los apartados 6 y 7 del artículo 12 de esta Ley.

Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en el párrafo b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible".

Octavo.

- Siguiendo la misma sistemática empleada por la resolución impugnada y por las partes del presente recurso distinguiremos, a efectos de la decisión de este motivo de impugnación, entre la deducibilidad del fondo de comercio derivado de la adquisición a personas jurídicas y a personas físicas.

En cuanto a la deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas jurídicas, prima facie ha de convenirse con la parte recurrente en que existe un cierto desajuste entre las distintas razones que se la han opuesto en el acta, en el Acuerdo de liquidación y en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central para negar la procedencia del beneficio fiscal, no resultando sencillo determinar cuál o cuáles han sido en definitiva las razones que han determinado la regularización practicada a este respecto.

En todo caso, según lo que finalmente se recoge en las págs. 28 y siguientes de la resolución impugnada, parece que son tres los óbices por los que se deniega la procedencia del beneficio fiscal considerado:

- (i) el incumplimiento del requisito previsto en el segundo párrafo del art. 89.3 del TRLIS;
- (ii) la falta de prueba de que la renta derivada de la transmisión por la sociedad neerlandesa NEW HURST SECURITIES BV haya tributado efectivamente en España; y
- (iii) la falta de coincidencia del valor de mercado y del valor contable de las marcas.

Comenzando por (i) estima la Sala que asiste la razón a la parte recurrente al afirmar la falta de consistencia del planteamiento administrativo en este aspecto toda vez que dicho obstáculo no se erige en impedimento para el reconocimiento de la deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas jurídicas españolas -págs. 11 y 12 de la demanda-.

En efecto, así se viene a reconocer por la resolución impugnada al recoger en su motivación que " por la parte del fondo de comercio que se adquirió a personas jurídicas, se descarta la deducción porque no se considera probado que la renta derivada de la transmisión haya tributado en España y porque la parte que ya había tributado (adquirida a la española LAMBOK ADVISORS SL) ya había sido deducida" -pág. 28-.

Si la Administración tributaria admite, en definitiva, que la parte del fondo de comercio derivada de la adquisición a personas jurídicas españolas generó (en principio) la deducción correspondiente con independencia del cumplimiento de los requisitos previstos en el párrafo segundo del art. 89.3 del TRLIS, razones elementales de coherencia imponen un tratamiento homogéneo de la cuestión en el caso de la adquisición realizada a la sociedad neerlandesa, no resultando admisible que el mismo óbice resulte oponible o no en función de la libre apreciación administrativa.

El siguiente óbice, que hemos indicado antes como (ii), se refiere a la prueba de la efectiva tributación en España de la renta derivada de la transmisión realizada por la sociedad neerlandesa.

La resolución impugnada niega que se haya acreditado tal extremo -pág. 28-.

Pues bien, la documental aportada por la parte actora, tanto en vía administrativa (sintetizada en las páginas 12 y siguientes de la demanda) como la interesada y practicada en el presente recurso, acreditan que la sociedad neerlandesa tributó efectivamente en España por la plusvalía generada con dicha operación.

A la vista de lo actuado estima la Sala que debe acogerse la posición de la parte actora tal y como, por ejemplo, se expresa en las págs. 2 y siguientes del escrito de conclusiones.

En conclusión, este óbice resulta igualmente descartado a los efectos de negar la procedencia de la deducción controvertida.

Finalmente, en cuanto a (iii), la resolución impugnada realiza dos consideraciones que nos parecen relevantes: la primera, que la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las marcas es un argumento asumido por el Acuerdo de liquidación -pág. 28-; y la segunda, que no se ha acreditado por la entidad recurrente la valoración del fondo de comercio al estar incorrectamente valorados los activos intangibles -pág. 29-.

Pues bien, también en este punto asiste la razón a la parte recurrente.

Incluso asumiendo que es un obstáculo opuesto en el Acuerdo de liquidación, tal y como se refleja en la resolución impugnada, la prueba aportada a los presentes autos por la parte actora demuestra razonablemente que la diferencia de fusión debe ser considerada fondo de comercio y que la valoración de la marca arroja un valor residual acorde con su valor contable.

Así se deriva de la prueba pericial practicada en los presentes autos consistente en informe realizado por el Profesor de Marketing del IESE D. Calixto sobre el valor económico de las marcas de Biocentury, S.L. en el momento de su adquisición por Grupo Agrolimen.

Se trata de una prueba que, en cuanto a su autoría, ha sido elaborada por especialista en la materia sobre la que versa el dictamen.

Por su contenido, el informe sustenta en datos y en una valoración razonada y razonable de los mismos las conclusiones expresadas en las págs. 23 y 24 del informe.

Y, en concreto, que " de los 44.1 MM de activos intangibles que afloraron en el Grupo Agrolimen tras la compra de Biocentury, la mayor parte responde, sin duda, a la naturaleza de fondo de comercio. Me parece razonable la posición sostenida en su día por los auditores de la compañía para asignar el 100% de esos intangibles a la categoría de fondo de comercio" -pág. 24-.

Tanto el contenido del informe anterior como las aclaraciones realizadas por su autor constituyen, a juicio de la Sala, prueba suficiente de que el obstáculo opuesto por la Administración tributaria que estamos examinando debe considerarse enervado.

El motivo de impugnación, por tanto, se estima en lo relativo a la parte del fondo de comercio derivada de la adquisición a la entidad holandesa NEW HURST SECURITIES BV.

En la parte del fondo de comercio derivada de la adquisición a la entidad española LAMBOK ADVISORS, S.L. y la surgida con motivo de la absorción de la participación que la absorbente (ESPURNA) tenía en NUTRICER, y con ella en INVESTIGACIÓN, DESARROLLO Y ESPECIALIDADES MÉDICAS, S.L.U., no procede en cambio estimación alguna dado que la recurrente no ha desvirtuado el criterio administrativo expresado en el Acuerdo de liquidación, en el sentido de que ese importe ya estaría " amortizado contablemente y fiscalmente deducido en los ejercicios previos al primero de los alcanzados por las presentes actuaciones (el 2008) pues ESPURNA 2000, S.L.U.

(denominada BIOCENTURY, S.L. desde aquella operación de fusión) va amortizando ese fondo -véase el folio 2.1.8 del expediente electrónico, que es documento aportado por la entidad, a razón de 1.782.770,23 € anuales" -pág. 48 del Acuerdo de liquidación-.

En cuanto a la deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas físicas, la Sala aprecia que el desajuste se produce en este caso entre los argumentos empleados por la Administración tributaria y la forma en que los ha interpretado a efectos impugnatorios la entidad recurrente.

Resulta así que tanto el Acuerdo de liquidación como la resolución impugnada declaran que existe un obstáculo esencial a la deducibilidad del fondo de comercio generado por la adquisición a personas físicas, consistente en que la parte adquirida mediante la ampliación de capital no tiene encaje en el art. 89.3 del TRLIS (págs. 42 y siguientes del Acuerdo de liquidación y págs. 30 y 31 de la resolución impugnada).

Por resumir el argumento de que se sirve la Administración citaremos las págs. 18 y 19 del Acuerdo de liquidación, en la que se recoge el parecer del actuario en los siguientes términos:

" El actuario rechaza esta partida porque para su cálculo no se ha partido del precio de adquisición de la participación, sino de la ampliación de capital llevada a cabo, con el fin de entregar sus propias acciones a una tercera sociedad (en nuestro caso, AGROLIMEN), que era la que ostentaba las participaciones en las entidades absorbidas que no pertenecían a la absorbente; en tal sentido, el actuario expone en el acta (pág. 22 de la misma) que: "nada tiene que ver esta magnitud con lo establecido en el art. 89.3 TRLIS. No es precio de adquisición porque "la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente", que es lo que el precepto establece, sino todo lo contrario. Es ampliación de capital, precisamente porque la entidad adquirente -Espurna, S.L. entonces, hoy Biocentury, S.L.- no tenía esa participación en el capital de las absorbidas transmitentes de sus patrimonios por razón de la absorción. Quien tenía esa participación en el capital social de las absorbidas era AGROLIMEN INVERSIONES SCR. Nada que ver con el art. 89.3 TRLIS esa magnitud de 19.298.941,81 €. Siendo ajena al art. 89.3 TRLIS, la Entidad minor a una parte como "fc no deducible" -como si el resto sí fuera deducible-, de 8.818.844,45 € por la tributación que dos personas físicas habían realizado por la ganancia patrimonial tenida en la venta de su participación en Scientific a AGROLIMEN INVERSIONES SCR".

A juicio de la Sala esta argumentación, que resulta además totalmente razonable a priori, no ha sido válidamente desvirtuada por la entidad recurrente al centrar todos sus esfuerzos dialécticos y probatorios en combatir la motivación administrativa relativa a la existencia de irregularidades contables.

Aunque en este último aspecto pudiera hipotéticamente prosperar el recurso, cuestión sobre la ni siquiera hemos de pronunciarnos, quedaría incólume el razonamiento anteriormente expuesto en virtud del cual no resulta procedente, a criterio de la Administración tributaria, la deducibilidad del fondo de comercio adquirido a personas físicas.

El motivo se desestima en este punto.

Sobre la improcedencia de las sanciones impuestas

Noveno.

- Antes de analizar las distintas cuestiones que plantea la parte recurrente a propósito de la legalidad de las sanciones impuestas hemos de declarar que se extienden a las mismas las consecuencias anulatorias derivadas de la estimación de los motivos anteriores.

Es decir, quedan privadas las sanciones de su necesario elemento objetivo en todo aquello que venga determinado por la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009 (en el sentido que se ha expresado en el fundamento jurídico quinto) y por la deducibilidad del fondo de comercio derivado de la adquisición a personas jurídicas (fundamento jurídico octavo).

En todo lo demás, es decir, en la parte que subsista del Acuerdo sancionador como consecuencia de lo anteriormente expuesto, procede valorar la procedencia de la argumentación empleada en la demanda.

Décimo.

- Comenzando por la infracción de los principios de legalidad y tipicidad (págs. 36 y 37 de la demanda) no consideramos atendible la argumentación empleada por la entidad recurrente para sostener la disconformidad a Derecho del Acuerdo sancionador por lo que se refiere a estos extremos.

Desde la perspectiva estricta de la tipicidad y legalidad en materia sancionadora, la infracción apreciada en el Acuerdo impugnado ha sido la prevista en el art. 195, apartado 1, segundo párrafo y 2 de la LGT por cuanto que la entidad declaró incorrectamente la renta neta correspondiente al período impositivo de 2010 -págs. 47 y 48 del Acuerdo de imposición de sanción-.

Tal y como señala la resolución impugnada en sus págs. 44 y 45:

"Respecto a la legalidad y la tipicidad, las infracciones cometidas son las del segundo párrafo del art. 195.1 LGT :

"También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación"

Este tipo infractor está previsto para el caso en que se evite el nacimiento de una cuota por la compensación de bases imponibles negativas o deducciones pendientes. En caso de no haber existido las bases imponibles negativas ni las deducciones, la infracción cometida sería, normalmente, la del art. 191 LGT .

Por tanto, no se entiende que se cuestione la legalidad y la tipicidad de la sanción..."

Pues bien, la alegación principal de la entidad recurrente a este respecto se basa en haberse sancionado por la Administración tributaria una conducta distinta de la recogida en el tipo. A su juicio, no habría sido sancionada por declarar incorrectamente la renta neta del ejercicio 2010 sino por no haber podido probar su procedencia.

Pues bien, al margen de las cuestiones en que eventualmente pueda incidir en la sanción correspondiente al ejercicio 2010 lo declarado en los fundamentos jurídicos anteriores, estimamos que en lo demás no tiene incidencia la dificultad probatoria alegada en la demanda.

Así, por ejemplo, en la deducción del fondo de comercio adquirido a personas físicas no estamos en presencia de una cuestión probatoria sino prima facie de la improcedente declaración de un beneficio fiscal y, por ende, de la declaración incorrecta de la renta neta que es precisamente lo que el tipo aplicado contempla como conducta sancionable.

A juicio de la Sala, en conclusión y con la matización expuesta, el juicio de tipicidad contenido en las págs.47 y 48 no ha sido desvirtuado en el presente recurso.

El motivo se desestima.

Undécimo.

Por lo que se refiere a la infracción del principio de culpabilidad (en las distintas vertientes que se exponen en las págs. 30 a 36 de la demanda) y antes de analizar las específicas circunstancias del caso concreto, hemos de referirnos a los principios y postulados básicos que rigen en este ámbito.

El artículo 178 de la LGT dispone, bajo la rúbrica " Principios de la potestad sancionadora", que " La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia..."; y el artículo 179.1 añade que " Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del art. 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos". Por su parte, el art. 183.1 de la LGT establece que " Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

Son numerosos los pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la exigencia de motivación y su alcance y así, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2017 (recurso nº 1080/2016) se sintetiza la referida jurisprudencia en los siguientes términos:

"2.- La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento

sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar 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", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997 ,19 de julio de 2005 ,10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010 , "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". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente".

A propósito de la motivación, el artículo 211.3 de la LGT establece lo siguiente:

" La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley . En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad".

Resulta plenamente asentado en la doctrina y la jurisprudencia que la falta de motivación de las resoluciones sancionadoras vulnera varios preceptos legales; claramente, por lo que al estricto ámbito tributario se refiere, los arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre .

Pero, en la medida en que se trata de una resolución sancionadora es evidente que la falta de motivación lesiona igualmente las garantías constitucionales.

En este sentido, se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2017 (recurso nº 1727/2016) en la que se afirma:

"Este Tribunal ha establecido una doctrina legal sobre la cuestión que nos ocupa, que a la vista de la formulación del motivo de casación se antoja necesario recordar.

El órgano competente para sancionar, el que tiene atribuida la potestad sancionadora, es al que le viene impuesta la justificación y motivación sobre la concurrencia de culpabilidad , lo que no puede ser suplido ni por el órgano económico administrativo, ni por el judicial.

No puede considerarse probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de no haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite que la Administración tributaria 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 o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 58/2003 , entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Tampoco cabe basar la culpabilidad en que el obligado tributario no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia.

Sobre las circunstancias personales de infractor se ha dicho que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición, sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables; lo que no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 CE es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas - aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable.

El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada absolutamente incide sobre el elemento culpabilidad, que, claro está, es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto".

Duodécimo.

La Sala, a la luz del marco normativo y jurisprudencial expuesto en el fundamento jurídico precedente, concluye que la motivación de la culpabilidad que se contiene en el acuerdo sancionador es suficiente por las siguientes razones:

Debemos señalar, en primer lugar, que no asiste la razón al recurrente en cuanto a que la culpabilidad se justifique únicamente de un modo objetivo, en atención exclusiva al resultado de la regularización practicada.

La motivación del acuerdo sancionador no se ha limitado a constatar esto último y a extraer de ahí la imputación de un comportamiento culpable por parte del contribuyente.

Si se atiende al contenido de la motivación que se recoge en el acuerdo sancionador apreciamos que la culpabilidad se sustenta fundamentalmente en el tipo de conducta en que el contribuyente ha incurrido para cometer la infracción apreciada (en este caso, la prevista en el art. 1951.1, segundo párrafo, y 2 de la LGT).

Ese tipo infractor se ha realizado por el obligado tributario de una forma concreta y determinada y es en este punto en el que incide la motivación del acuerdo sancionador a los efectos que estamos examinando.

Lo que se comprueba con la lectura de las págs. 49 y siguientes del Acuerdo de imposición de sanción.

Conviene recordar en tal sentido lo que hemos declarado en anteriores ocasiones, por ejemplo, en la sentencia de esta Sala y Sección de 12 de marzo de 2020 (recurso nº 683/2016), en el sentido siguiente:

"Como se razona con extensión, " no puede decirse que nos encontremos en el presente caso con una interpretación razonable de la norma, sino con una clara desatención de la misma" -p.27-. Y como sostiene el TEAC, cuyos razonamientos compartimos, " ha quedado demostrado que la entidad reclamante ha dejado de ingresar la deuda tributaria debido a que aplicó indebidamente un beneficio fiscal sin cumplir los requisitos exigidos por la norma". No estamos ante un problema interpretativo, sino simplemente ante el incumplimiento frontal de lo establecido en la norma, lo que denota un cierto " desprecio a la norma" -p. 19 Resolución del TEAC- y, por supuesto, una clara conducta, cuando menos negligente de la recurrente".

En segundo lugar, la conducta del contribuyente que se valora a efectos de culpabilidad en las págs. 49 y siguientes del Acuerdo sancionador revela ciertamente, a juicio de la Sala, la existencia del " mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio" a que alude la jurisprudencia del Tribunal Constitucional -entre otras, STC 164/2005 -.

Existe un núcleo en esa motivación que debe valorarse como suficientemente caracterizado y como procedente a los efectos aquí considerados.

En tercer lugar, frente a lo indicado en la demanda, considera la Sala que el Acuerdo de imposición de sanción incorpora prueba de cargo suficiente para entender destruida la presunción de inocencia en los aspectos que se han estimado subsistentes tras lo declarado en los fundamentos jurídico quinto y octavo de esta sentencia. De hecho, el alegato de la parte recurrente parece centrarse en este punto en dos cuestiones que ya han sido estimadas como consecuencia de la declaración de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2009 del Impuesto sobre Sociedades y de estimación del motivo de la demanda atinente a la deducción del fondo de comercio generado en la adquisición a personas jurídicas.

En cuarto y último lugar, atendiendo a la doctrina jurisprudencial que hemos expuesto anteriormente y según la cual " sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la

responsabilidad", entendemos que en este caso se cumplía la citada premisa y que, por tanto, era necesario que el contribuyente alegara y acreditara la concurrencia de alguna cusa de exclusión de la responsabilidad.

Sin embargo, ninguna aclaración, explicación o justificación se aduce por el recurrente en orden a considerar que, en la conducta descrita y valorada por la Administración como culpable que ha subsistido como consecuencia de lo acordado en los fundamentos jurídicos precedentes, no concurría el elemento subjetivo de la infracción apreciada.

Así, por ejemplo, no se aduce por el recurrente qué interpretación razonable de la norma avala la inclusión como gasto deducible de gastos retributivos de capitales propios en el ejercicio 2010 (págs. 49 y siguientes del Acuerdo de imposición de sanción) o la deducción del fondo de comercio derivado de la adquisición a personas físicas (págs. 59 y 60 del Acuerdo de imposición de sanción).

Los motivos atinentes a la infracción del principio de culpabilidad se desestiman.

Decimotercero.

Por último, respecto a la incorrecta cuantificación de la sanción (págs. 37 y 38 de la demanda), no procede acoger la tesis de la demanda.

La entidad recurrente viene a sostener, en esta sede, que debe reducirse la cuantía de la sanción correspondiente a la parte del fondo de comercio cuya deducción ha sido admitida a priori en el Acuerdo de liquidación (es decir, la parte del fondo de comercio derivada de la adquisición a la entidad española LAMBOK ADVISORS, S.L. y la surgida con motivo de la absorción de la participación que la absorbente (ESPURNA) tenía en NUTRICER, y con ella en INVESTIGACIÓN, DESARROLLO Y ESPECIALIDADES MÉDICAS, S.L.U.).

Ya se ha examinado esta cuestión en el fundamento jurídico octavo en sentido desfavorable a los intereses de la parte recurrente.

Por lo que, en consecuencia, ha de ratificarse el criterio expresado en la resolución impugnada a propósito de esta cuestión, al manifestar que " como bien señala la Inspección, el fondo de comercio admitido ya fue deducido en los períodos anteriores a los comprobados" -pág. 45-.

El motivo se desestima.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

Decimocuarto.

En consecuencia, se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad recurrente contra la actividad administrativa indicada en el encabezamiento de esta resolución, procediendo la anulación de la misma y de los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa, por no ser conformes a Derecho, única y exclusivamente en el sentido expresado en los fundamentos de derechos quinto, octavo y noveno de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Costas

Decimoquinto.

Sin costas, al tratarse de una estimación parcial, debiendo cada parte soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad (art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa).

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Luis Fernando Granados Bravo, en nombre y representación de AGROLIMEN, S.A., contra la actividad administrativa indicada en el encabezamiento de esta resolución y, en consecuencia:

Primero.

- Anulamos la citada actividad administrativa y los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa, por no ser conformes a Derecho, única y exclusivamente en el sentido expresado en los fundamentos de derechos quinto, octavo y noveno de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Segundo.

- En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Tercero.

- Sin costas, debiendo cada parte soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Rafael Villafañez Gallego 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.