

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088334

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 466/2022, de 26 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 153/2020

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. La sociedad Pharma de España Inc (PDE) se constituyó en los Estados Unidos de América, país en el que tiene su domicilio social (Delaware), rigiéndose por las leyes mercantiles de EEUU y no por la legislación mercantil española, ya que no se ha inscrito en el Registro Mercantil, no ha inscrito a sus administradores, no cumple las normas contables españolas, no lleva libros de contabilidad legalizados, no formula ni deposita cuentas anuales y no tiene libros de actas legalizados. Así, PDE tiene fuera de España la dirección efectiva y el control de sus negocios, ya que no toma en España las decisiones estratégicas, comerciales y de gestión claves para el desarrollo de la actividad económica. En efecto, como pone de relieve la liquidación recurrida, las dos decisiones más importantes del grupo en España vinieron impuestas por la matriz de PDE, no figurando en las actas ningún punto del orden del día, debate ni acuerdo que tenga que ver con la estrategia de las compañías o sus filiales. Por ello, la conclusión lógica es que PDE no tiene su residencia fiscal en España, sino que es una sociedad estadounidense con domicilio social y fiscal en Delaware (EEUU), desde donde lleva a cabo su dirección efectiva, habiendo aparentado trasladar su domicilio fiscal a España con el fin de propiciar la consolidación fiscal de sus participadas españolas y trasladar a estas un pasivo de la matriz que no es deducible en Delaware, donde tributa por su renta mundial. En definitiva, puesto que PDE no tiene su domicilio en España, no puede ser la sociedad dominante de un grupo fiscal, de modo que las sociedades que integran ese grupo deben tributar de forma individual. [Vid., STSJ de Madrid, de 11 de febrero de 2022, recurso nº 151/2020 (NFJ085761)]. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 7, 8 y 67.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 15, 108, 150 y 217.1 b).

RD 520/2005 (RGRVA), art. 30.6.

Ley 40/2015 (Régimen Jurídico del Sector Público), art. 15.3.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 184.2.

PONENTE:

Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Don ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2020/0002937

Procedimiento Ordinario 153/2020

Demandante: TEVA PHARMA S.L.

PROCURADOR Dña. MARGARITA LOPEZ JIMENEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A Nº 466/22

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ornosa Fernández

Dª Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a veintiséis de octubre de dos mil veintidós.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 153/2020, interpuesto por la entidad TEVA PHARMA, S.L., en calidad de sucesora de Bentley Api S.L., representada por la Procuradora Dª Margarita López Jiménez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 7 de noviembre de 2019, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001, deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

Tercero.

Por auto de 22 de julio de 2021 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 25 de octubre de 2022, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso ha sido interpuesto por la entidad Teva Pharma S.L., en calidad de sucesora de Bentley Api S.L., y tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 7 de noviembre de 2019, que desestimó las reclamaciones deducidas por la entidad actora contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, por importes respectivos de 115.768,37 euros y 105.565,26 euros.

Segundo.

La resolución recurrida deriva de la liquidación que trae causa del acta de disconformidad A02- NUM002, incoada por la Inspección de los Tributos a la entidad Bentley Api S.L. por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013.

El indicado acuerdo de liquidación expresa, en lo que ahora importa:

Las actuaciones inspectoras han tenido carácter parcial, limitándose a comprobar el cumplimiento de los requisitos para estar incluida en el grupo fiscal y, en su caso, las consecuencias de su exclusión, así como los saldos de las bases imponibles negativas y deducciones de la cuota pendientes de aplicación al inicio del ejercicio 2011 y, en su caso, el importe aplicado de estos saldos en cada uno de los ejercicios.

En la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, notificada en fecha 19 de mayo de 2016, se indicó a la entidad Bentley Api SL que al declarar formar parte en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 del grupo 599/09, estas actuaciones inspectoras se desarrollarían conforme a lo establecido en el art. 195 del RGAT.

También se le comunicó que las actuaciones de comprobación e investigación del grupo, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, se iniciaron con la sociedad que declara ser dominante del mismo, Pharma de España Inc, mediante comunicación de fecha 11 de mayo de 2016.

La sociedad Bentley Api S.L. se constituyó el 12 de abril de 2004, estando íntegramente participada en los años objeto de comprobación por la entidad Teva Pharma S.L. Figura dada de alta en el apígrafe 254.2 del IAE. Fab. Especialidades farmacéuticas.

La entidad Bentley Api S.L. tributó en los ejercicios comprobados en régimen de consolidación fiscal, como sociedad dependiente del grupo 599/09, del que declara ser dominante la entidad Pharma de España Inc.

El grupo 599/09 declara estar formado, según las declaraciones presentadas, por las siguientes entidades: Pharma de España Inc (dominante), Teva Pharma S.L., Laboratorios Davur S.L., Laboratorios Rimafar S.L., Bentley Api S.L., Ratiopharm España S.A., Equfarma Laboratorio Internacional y Farma Ratio S.L.

Actuaciones anteriores respecto a Pharma de España Inc y el grupo 599/09 referidas a los ejercicios 2008, 2009 y 2010

La entidad Pharma de España Inc fue objeto de actuaciones inspectoras que se iniciaron el 1 de julio de 2013, habiendo formulado la Inspección propuesta de liquidación definitiva, concluyendo lo siguiente:

"PHARMA DE ESPAÑA INC es una sociedad americana, constituida en el estado de Delaware, y que declara como residente fiscal en EEUU, no tiene su domicilio social en territorio español y, como ha quedado acreditado no tiene su sede de dirección efectiva en España, por lo que no cumple ninguno de los requisitos establecidos en el artículo 8.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS, para ser calificado de residente en España. Por ello no es calificable como residente en España de acuerdo con el artículo 4.1 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990).

Por tanto, conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, PHARMA DE ESPAÑA INC no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y por las rentas percibidas de fuente española deberá tributar por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Al no ser residente en España y no estar sujeta al impuesto sobre Sociedades en España, no puede ser sociedad residente dominante del grupo fiscal, artículo 67 de la Ley del Impuesto, por lo que no existe tal grupo fiscal y no procede la tributación en el citado régimen del identificado como grupo 599/09.

Por lo que hemos de concluir que no se debió declarar en consolidación fiscal, y al no existir tal grupo no existe base imponible del grupo".

Con fecha 19 de junio de 2015, se dictó acuerdo de liquidación, con nº de referencia NUM003 por el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2009-2010, en el que se ratifica la propuesta de la Inspección.

Por otro lado, como se especifica en el acta A02- NUM004, extendida a Pharma de España Inc, no consta que los acuerdos de tributación en régimen de consolidación fiscal estén válidamente adoptados por cada una de las sociedades que integran el grupo, así:

"- La inspección ha comprobado que en el libro de actas (no legalizado) de la entidad que se dice dominante PHARMA DE ESPAÑA INC no consta el acuerdo de tributación consolidada.

- De las sociedades dependientes comprobadas, cuatro de ellas (DAVUR, BELMAC, BENTLEY, y RIMAFAR) no tienen libros de actas por lo que la inspección no ha podido comprobar la veracidad de los certificados aportados a la AEAT acerca de la decisión de tributación en consolidación.

- En el certificado respecto al acuerdo adoptado por BENTLEY el que firma como presidente del Consejo de Administración la certificación aportada a la AEAT, Bernardo nunca ha sido presidente del Consejo según las inscripciones de la entidad en el Registro Mercantil.

- En el certificado respecto al acuerdo adoptado por BELMAC el que firma como presidente del Consejo de Administración la certificación aportada a la AEAT, Bernardo no era en esa fecha presidente del Consejo según las inscripciones de la entidad en el Registro Mercantil.

- La adopción del acuerdo por TEVA se realiza el 11/12/2008, cuando la entidad es dependiente ni directa ni indirecta de PHARMA DE ESPAÑA INC que la adquiere con posterioridad."

Actuaciones realizadas respecto a Pharma de España Inc y el grupo 599/09 referidas a los ejercicios 2011, 2012 y 2013

Bentley Api S.L. tributó en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 como sociedad dependiente del grupo 599/09.

En el acta de 24/01/2017 A02- NUM005 extendida a Pharma de España Inc por el Impuesto sobre Sociedades 2011, 2012 y 2013, confirmada mediante acuerdo de liquidación NUM006, se propone la siguiente regularización:

"Al persistir los hechos constatados para los ejercicios 2009 y 2010, en los años 2011, 2012 y 2013 la conclusión de la inspección es la misma. Prueba de que las circunstancias son las mismas es el hecho de que la propia PHARMA DE ESPAÑA INC no presenta declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, cierto es que manifestando su disconformidad con el criterio de la inspección y "reservándose el derecho" a presentarlo posteriormente si los tribunales le dan la razón, pero asumiendo que la situación de los años siguientes es la misma que en los años 2008, 2009 y 2010.

Persiste la situación de PHARMA DE ESPAÑA INC, la comprobación anterior se desarrolló desde mediados de 2013 a abril de 2015 y se constató en ella que la entidad había comunicado en 2008 el cambio de domicilio fiscal, lo que no implica cambio de residencia, que seguía teniendo su domicilio social en EEUU y que en España no tiene su sede de dirección efectiva.

Con respecto al lugar donde se realiza la dirección efectiva de los negocios de PHARMA DE ESPAÑA INC (dirección y control del conjunto de sus operaciones), de acuerdo con el comentario 24 de la OCDE, al que nos referimos en las actas anteriores y al que se refiere el acuerdo de liquidación (in supra), es conveniente hacer un análisis casuístico "para solventar las dificultades que pueda plantear las tecnologías de la comunicación para determinar la sede de dirección efectiva de una sociedad."

Los hechos tenidos en cuenta en su día y que persisten son estos:

- Pharma de España Inc al declararse residente fiscal en España mantiene que la dirección y control del conjunto de sus actividades está en España. Sin embargo, no se inscribe en el Registro Mercantil, a pesar de que deben hacerlo las entidades que trasladen su domicilio a España y todo establecimiento de una sociedad extranjera dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad.

- De acuerdo con el art. 133 del TRLIS, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, por tanto, deben llevar libros de contabilidad y libros de actas, ambos legalizados, y formular cuentas anuales. Además, las sociedades dominantes de grupos de sociedades deben formular cuentas consolidadas. Pharma de España Inc no hace nada de esto.

- Manifiesta que su dirección efectiva está en España, pero en los acuerdos adoptados por su consejo de administración no se ve ninguna decisión de dirección, se limitan a aprobar las cuentas anuales de su participada española.

- No consta en sus actas dónde se formulan y aprueben las cuentas de Pharma de España Inc.

- En los acuerdos que constan en el libro de actas aportado no se hace ninguna referencia a sus participadas no españolas, una sociedad irlandesa y una sociedad jamaicana. Ni siquiera a la aprobación de sus cuentas.

- Dice haber trasladado aquí su dirección efectiva, pero cuando se le requiere la justificación y explicación en el año 2013, 2014 y 2015 de una gran parte de sus escasos asientos contables realizados en años anteriores no tiene justificantes o no sabe a qué se refieren, o tiene que solicitar la información a EEUU.

- Pharma de España Inc considera que es extranjero cuando realiza inversiones en España.

- Pharma de España Inc declara como residente fiscal en EEUU ya que está sujeta a imposición allí por todas las rentas que obtenga y declara ser residente fiscal en España.

- Los directores que teóricamente dirigen la entidad, que no tiene personal, no saben en 2013, 2014 y 2015 a qué corresponde el intangible declarado en 2008, 2009 y 2010 y amortizado ni el único ingreso de la entidad reflejado en contabilidad en estos años, y ello a pesar de que la actividad de la entidad debe ser muy escasa por los pocos apuntes contables que se realizan. Esto pone de manifiesto que su dirección no es efectiva.

- Los representantes en España de la entidad no sabían en 2013, 2014 y 2015, o no manifestaron la realidad a la inspección, la situación fiscal en EEUU de Pharma de España Inc.

- Manifiestan que sus administradores y directores residen en España desde 2008, pero hasta diciembre de 2010 tiene una cuenta millonaria en EEUU en la que están autorizados personas distintas a los administradores. Además, Bernardo, uno de los tres directores de la entidad desde 2010, es de nacionalidad holandesa y con domicilio profesional en Holanda.

- La decisión más importante en los años comprobados (adquisición por Teva de Ratiopharma) ha sido ajena a Pharma de España Inc. Le ha venido impuesta por su matriz tal como se refleja en las actas del consejo. Así se explica que la cabecera europea del Grupo Teva ha decidido integrar el Grupo Ratiopharma en Europa en Teva Europa. Que a este respecto se ha decidido que Teva Pharma S.L. adquiera la compañía Ratiopharma España S.A. A la vista de lo dicho, los directores de Pharma de España Inc acuerdan por unanimidad la adquisición por Teva de Ratiopharma. Lo mismo ocurre con la adquisición de Cephalon Pharma S.L. en 2012.

- No fueron capaces de aportar a la inspección la contabilidad correspondiente a la entidad desde 01/01/2008. Pharma de España Inc no se siente obligada por la legislación mercantil española.

- Los administradores de PDE se "equivocan" sistemáticamente al señalar en las declaraciones tributarias presentadas en España a quién le adeuda los intereses.

Seguidamente, el acuerdo de liquidación dice literalmente lo siguiente:

"De los hechos recogidos en las actuaciones anteriores, y que se desarrollaron durante los años ahora comprobados, no se extrae la conclusión de que los actos de dirección se adopten en España y tampoco se acredita que desde España se controle el conjunto de las operaciones de PHARMA DE ESPAÑA INC. Más bien queda acreditado lo contrario, que desde España no se controla el conjunto de las operaciones y no se dirige o gobierna la actividad de PHARMA DE ESPAÑA INC, y que las personas que teóricamente deberían administrar la sociedad únicamente formalizan esas decisiones, que han sido tomadas por otras personas, y en las actas se limitan a transcribir las decisiones adoptadas por terceros. De las actuaciones se deriva que los teóricos directivos no conocen el conjunto de las operaciones de la sociedad; y si no las conocen no es posible que tengan un control sobre ellas, como exige el artículo 8.1.c) del TRLIS para calificar la dirección efectiva.

Una interpretación integradora, como sugiere la OCDE, también debe traer a colación otros elementos a los que se refiere expresamente el comentario 24 del citado artículo 4 del Convenio modelo como es que la legislación nacional que rige la situación jurídica de la sociedad es la del Estado de Delaware (EEUU) y también que, al pedirse justificantes o explicaciones de las asientos en la contabilidad, los administradores han tenido que solicitarlos "a Estados Unidos", de donde se colige que sus documentos contables deben estar archivados en EEUU.

A la vista de todo lo anterior se concluye que la dirección y el control conjunto de las operaciones de PHARMA DE ESPAÑA INC no se realizan en España y, por tanto, la sede de dirección efectiva no se encuentra en España.

PHARMA DE ESPAÑA INC es una sociedad americana, constituida en el estado de Delaware, y que declara como residente fiscal en EEUU, no tiene su domicilio social en territorio español y, como ha quedado acreditado no tiene su sede de dirección efectiva en España, por lo que no cumple ninguno de los requisitos establecidos en el artículo 8.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS, para ser calificado de residente en España. Por ello no es calificable como residente en España de acuerdo con el artículo 4.1 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990).

Por tanto, de acuerdo con el TRLIS, PHARMA DE ESPAÑA INC no es residente en España, ya que no se ha constituido en España, ni tiene su domicilio social en España, ni en España radica la dirección y control del conjunto de sus actividades. Conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, PHARMA DE ESPAÑA INC no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y por las rentas percibidas de fuente española deberá tributar por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Al no ser residente en España y no estar sujeta al impuesto sobre Sociedades en España, no puede ser sociedad residente dominante del grupo fiscal, artículo 67 de la Ley del Impuesto, por lo que no existe tal grupo fiscal y no procede la tributación en el citado régimen del identificado como grupo 599/09.

Por lo que hemos de concluir que no se debió declarar en consolidación fiscal, y al no existir tal grupo no existe base imponible del grupo.

Por otro lado, y con carácter subsidiario, al no constar que los acuerdos para la aplicación del régimen de consolidación fiscal hayan sido adoptados válidamente por todas y cada una de las sociedades que se pretende indebidamente integren el grupo, en caso de que existiera el grupo fiscal 599/09 (que no existe por los motivos expuestos anteriormente), no resultaría procedente la tributación en el régimen de consolidación fiscal por disponerlo así los apartados 1 y 4 del artículo 70 del TRLIS.

Como consecuencia de ello, la inspección liquidará por el Impuesto sobre Sociedades en régimen de tributación individual a las entidades que declararon formar parte del grupo 599/09, y que están sujetas al impuesto sobre Sociedades como residentes en España. No siendo PHARMA DE ESPAÑA INC residente en España, no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por lo que no procede liquidar por este impuesto en régimen individual."

Por ello, procede liquidar el Impuesto sobre Sociedades a Bentley Api S.L. en régimen individual en los periodos objeto de comprobación al ser el régimen tributario procedente, ya que en ningún ejercicio ha existido grupo fiscal susceptible de tributar.

De acuerdo con la liquidación practicada a Bentley Api S.L. por el Impuesto sobre Sociedades de 2009 y 2010, la entidad únicamente tiene bases imponibles negativas anteriores a 2011 pendientes de compensar por importe de 256.656,29 euros y deducciones generadas en ejercicios anteriores a 2011 pendientes de aplicar por importe de 368.851,48 euros, por lo que se corrigen los importes declarados por este concepto.

Sin haber sido objeto de comprobación las magnitudes declaradas, más allá de lo que es el objeto de la actuación, la base imponible declarada por la entidad se modifica porque el obligado tributario ha manifestado a la Inspección que desea compensar las bases imponibles negativas pendientes de la entidad, así como aplicar las deducciones pendientes en la medida que sea posible.

En consecuencia, el Inspector Coordinador dictó acuerdo en fecha 26 de junio de 2017 por el que practicó liquidación provisional por importe de 115.768,37 euros (98.877,61 euros de cuota y 16.890,76 euros de intereses de demora).

Además, la Inspección procedió a incoar procedimiento sancionador a la entidad Bentley Api S.L., que finalizó por acuerdo que apreció la comisión de infracciones de los arts. 191 y 195 de la LGT, imponiendo sanción en cuantía de 105.565,26 euros.

Tercero.

La entidad recurrente solicita en la demanda que se anule la resolución impugnada y los actos administrativos de los que trae causa.

Alega en apoyo de las citadas pretensiones, en síntesis, que este caso tiene su origen en el siguiente hecho: considerar que Pharma de España, Inc. (en adelante, PDE), no podía ser considerada la sociedad dominante del grupo fiscal 599/09, del que Bentley Api era sociedad dominada en los ejercicios inspeccionados, por no ser residente fiscal en España, de forma que al carecer de entidad dominante, el grupo devenía inexistente y obligaba a Bentley Api a tributar de forma individual.

Dado que la resolución recurrida hace remisión a la resolución adoptada en las reclamaciones números NUM007 y NUM008, las cuales confirman los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009/2010, respectivamente, que derivan del procedimiento inspector seguido con la entidad dominante del grupo fiscal 599/09, en donde la cuestión litigiosa consistía en determinar la residencia fiscal de PDE, los fundamentos de Derecho que se esgrimen a continuación se centran en acreditar que la residencia fiscal de PDE se encuentra en España y que, por ende, Bentley Api era una sociedad dependiente del grupo 599/09.

Afirma que la sociedad PDE declaró por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011-2013, en régimen de consolidación fiscal, como sociedad dominante del grupo 599/09, habiendo iniciado actuaciones la Inspección de carácter parcial, limitadas a comprobar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal de grupos, habiéndose dictado liquidación a PDE que no es firme por haber sido recurrida ante la Audiencia Nacional a través del recurso nº 763/2018, que está pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Reseña los pasos de las operaciones que culminaron en la estructura del Grupo Teva en España, existente desde el ejercicio 2008, cuyo único objetivo era la entrada en el mercado español de forma orgánica mediante la adquisición por el Grupo Teva de un grupo de sociedades operativas en España del Grupo Bentley (Laboratorios Belmac, S.A., Laboratorios Davur, S.L. Laboratorios Rimafar, S.L. y Bentley API, S.L.U.), y no del resto de sociedades de ese Grupo Bentley.

Esta operación debió realizarse a nivel de Estados Unidos porque la sociedad matriz del Grupo Bentley de las cuatro españolas que lo componían cotizaba en la Bolsa de Nueva York y porque la subholding española Teva Spain en aquel momento, era una sociedad con grandes pérdidas, planeándose además que en un futuro todo el grupo español estuviese dirigido por una sociedad norteamericana, como así sucede (ahora denominada PDE), siendo en España donde se toman las decisiones empresariales que afectan a este territorio.

Posteriormente se realizaron diversas operaciones de reestructuración con la intención de centralizar el control y coordinación de las sociedades adquiridas.

Expone que la estructura del grupo en el ejercicio 2008, era la siguiente:

La presencia del Grupo en España se materializaba mediante la sociedad Teva Genéricos Españoles, S.L. (luego denominada Teva Pharma, S.L., y en todo caso Teva Spain), directamente dependiente de la sociedad holandesa del Grupo Teva Pharmaceutical Europe B.V. (TPE), a su vez participada por la sociedad israelí Teva Pharmaceutical Industries, Ltd (TPI).

La citada expansión en 2008 incluyó la adquisición del Grupo Bentley y, más en concreto, de sus empresas en España. La matriz de este Grupo era la entidad estadounidense Bentley Pharmaceutical, INC (Bentley US), que cotizaba en la Bolsa de Nueva York, siendo un grupo independiente del Grupo Teva, con el que no tenía ninguna vinculación, muy al contrario, eran competidores directos. El objetivo de esta adquisición no era otro que situarse en una posición idónea para hacerse con el liderazgo del creciente mercado de genéricos español.

El citado Grupo era propietario de las siguientes sociedades en España: Laboratorios Belmac, S.A., Laboratorios Davur, S.L., Laboratorios Rimafar, S.L. y Bentley API, S.L.U. Asimismo contaba con dos sociedades extranjeras que formaron parte del perímetro de la operación: Bentley Pharmaceuticals Ireland, Ltd. y Belmac Jamaica, Ltd.

Este Grupo se dedicaba a la fabricación y comercialización de productos genéricos del tratamiento de enfermedades cardiovasculares, infecciosas y del sistema nervioso central. Bentley US fabricaba y comercializaba en su planta de Zaragoza sus productos principalmente en el mercado español.

Agrega que las sucesivas operaciones han permitido un incremento orgánico del Grupo y por tanto, un incremento de la actividad desarrollada en España, objetivo único y exclusivo de esta operación, pues el Grupo Bentley tenía una fuerte presencia en nuestro país, y por eso se persiguió su adquisición.

En línea con esta realidad, se entendió que, dado que la sede de dirección efectiva de PDE estaba en España (además del 100% de sus activos), debía trasladar su sede de dirección efectiva a este territorio.

Así, el Grupo trasladó en el ejercicio 2008 su sede de dirección efectiva a España, dado que aquí se encuentran todas las sociedades que participa, si bien la sociedad PDE mantiene su domicilio social en Delaware, Estados Unidos.

En cumplimiento de la legislación tributaria española, el 3 de diciembre de 2008 PDE comunicó a la Administración española el cambio de domicilio fiscal a través del modelo 036, al que se adjuntó un acta notarial titulada "Traslado de las funciones de Dirección y Control a España".

Indica que el Grupo Teva continuó su expansión en los ejercicios 2009 y 2010, marcada de nuevo por su crecimiento orgánico en España:

1.- En el ejercicio 2010 se produjo la fusión por absorción de Laboratorios Belmac S.A.

2.- También en el año 2010 se adquirió la sociedad Ratiopharm, que hasta su adquisición era la cabecera del grupo fiscal 144/00 desde el año 2000, del que formaban parte Farma Ratio S.L. y Equifarma Laboratorio Internacional SLU, ambas liquidadas y disueltas en el año 2011.

Destaca que las operaciones de consolidación de la expansión inicial en España continuaron en los años 2011 a 2013 con la adquisición del grupo Cephalon en España, habiéndose acordado el 29 de junio de 2012 la fusión de Cephalon Pharma S.L. y Teva Spain.

Invoca a continuación la nulidad de la resolución recurrida del TEAR al haber sido dictada por órgano manifiestamente incompetente y prescindiendo totalmente del procedimiento legalmente establecido, ya que, según consta en esa resolución, ha sido dictada por la Sala Segunda del TEAR de Madrid, que debe ser creada por acuerdo del Presidente del TEAR, acuerdo que no existe o que, al menos, no ha sido publicado.

En cuanto a la liquidación, aduce que desde el 14 de noviembre de 2008 PDE tiene su sede de dirección efectiva en España, lo que supone tener la residencia fiscal en España, con independencia de que mantenga su domicilio fiscal en Estados Unidos, por lo que solo está obligada por la normativa mercantil de ese país.

Expresa que el TEAR afirma que PDE no cumple ninguno de los requisitos establecidos en el art. 8.1 TRLIS para ser considerada residente fiscal en España, pero parte de considerar que PDE está sometida a nuestra legislación mercantil y que, por ello, debe llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, sin tener en cuenta el Derecho privado internacional ni la ley personal de PDE, que conlleva que se trata de una sociedad extranjera en España.

Una sociedad es extranjera si se constituye en otro país, pero puede trasladar su domicilio a España de acuerdo con lo previsto en el art. 309 del Reglamento del Registro Mercantil.

Una sociedad extranjera que no tiene su domicilio social en España no es residente por no concurrir tal requisito, pero puede devenir residente si, por el contrario, tiene su sede de dirección efectiva en España. Es decir, el domicilio social y la residencia fiscal son conceptos independientes y autónomos, que pueden ser coincidentes o no. La implicación principal de que una sociedad sea extranjera a efectos mercantiles es que no está obligada a llevar la contabilidad ni demás obligaciones en los términos del Código de Comercio. Por ello, deberá integrar su resultado contable a efectos del Impuesto sobre Sociedades si resulta residente en España, por tener en este territorio su sede de dirección efectiva.

Y PDE tiene su dirección efectiva en territorio español por radicar en él la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Desde el 3 de diciembre de 2008, la Administración conoce el traslado de la sede de dirección efectiva, y no de su domicilio social en los términos del art. 309 del Reglamento del Registro Mercantil, sin necesidad por tanto de inscripción ya que se trata de un traslado fiscal y no mercantil.

Expone los elementos que configuran la sede de dirección efectiva y detalla que las reuniones del Consejo de Administración se celebran en la sede de PDE en España (calle Anabel Segura nº 11 de Alcobendas); los administradores tienen su residencia fiscal en España y cuentan con experiencia previa en el sector español; las decisiones estratégicas, comerciales y de gestión claves para el desarrollo de la actividad económica de la sociedad se toman de manera exclusiva en España; las oficinas y los activos de PDE se encuentran en España. Y esto no obsta para que PODE deba llevar sus registros y contabilidad con arreglo a la normativa mercantil de Estados Unidos.

Considera que PDE sigue teniendo tratamiento de residente fiscal a efectos del Impuesto sobre Sociedades por parte de varios organismos de la AEAT, con reseña de los actos administrativos en que se basa.

Adicionalmente, dice que PDE tiene su residencia fiscal en España con independencia de que sea también residente fiscal en Estados Unidos, supuesto de doble residencia fiscal que contempla el art. 4 del Convenio para evitar la doble imposición, siempre que no se produzca doble tributación o, si existe, que sea soportada por el contribuyente. El art. 4.3 del CDI no establece ninguna regla y solo establece que ambos Estados resolverán de mutuo acuerdo la cuestión.

Continúa afirmando que, acreditada la residencia fiscal en España, la Inspección ha llevado a cabo una aplicación material del conflicto en la aplicación de la norma tributaria sin haber seguido el procedimiento establecido en el art. 15 de la Ley General Tributaria.

En este sentido, destaca que en el acuerdo de liquidación se sostiene que el traslado de la residencia fiscal a España de PDE se ha realizado con la finalidad exclusiva de aplicarse el beneficio relativo a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros generados por el préstamo obtenido como consecuencia de la operación, lo que únicamente puede llevar a concluir sobre la aplicación material de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, sin que se haya seguido el procedimiento legalmente previsto a tal efecto. Esta infracción supone la nulidad de pleno derecho de la liquidación recurrida.

Alega también la vulneración de la doctrina de los actos propios y de la confianza legítima por las siguientes actuaciones:

1.- La constitución del grupo fiscal y comunicación a la Administración tributaria, a la que se acompañaron copia de los acuerdos que la Inspección de los tributos pone ahora en entredicho, tras la cual el órgano administrativo ante el que se presentó comunicó a la compañía representante el número de grupo de sociedades que le fue otorgado.

2.- La notificación de resolución con liquidación provisional con número de referencia 200922058300002W, en la que tras un procedimiento de comprobación limitada efectuado sobre la liquidación consolidada del ejercicio 2009, la AEAT comprueba las deducciones del capítulo IV del título VI del TRLIS, actuación en la que no se cuestionó la existencia del grupo fiscal.

3.- Con fecha 16 de mayo de 2019, PDE ha recibido requerimiento de la AEAT por el que se insta a PDE a presentar las declaraciones omitidas del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015, 2016 y 2017.

4.- Notificación de inicio de expediente sancionador por no haber atendido el requerimiento anterior, en relación con el IS-2015, 2016 y 2017.

5.- Notificación recibida el 21 de mayo de 2018 de resolución por la que se acuerda la baja provisional en el Índice de Entidades por no haber presentado las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014, 2015 y 2016.

6.- Notificación el 21 de mayo de 2018 de acuerdos de inicio de expedientes sancionadores por no haber presentado el modelo 200, declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Agrega que los acuerdos para la aplicación del régimen de consolidación fiscal han sido adoptados válidamente por todas las sociedades del Grupo y que la Inspección carece de competencia para analizar la validez de tales acuerdos.

Con carácter subsidiario plantea la aplicación del principio de regularización íntegra a Bentley Api ya que seguiría perteneciendo a un grupo fiscal en todo caso, bien porque PDE actuaría a través del establecimiento permanente en España, pudiendo ser considerada por ello como sociedad dominante del grupo, bien porque la sociedad de la que Bentley Api cuelga, esto es, Teva Spain, podría actuar como dominante del mismo.

Con respecto al acuerdo sancionador, la parte actora reclama su anulación porque, en virtud de los razonamientos expuestos, su actuación ha sido conforme a Derecho, en la medida en que PDE, cabecera del grupo 599/09, trasladó su sede de dirección efectiva a España, resultando residente en este territorio y por tanto sujeta al Impuesto sobre Sociedades.

Alega asimismo la falta de acreditación de la culpabilidad y la insuficiente motivación del acuerdo sancionador, invocando además el principio de presunción de inocencia y la concurrencia de interpretación razonable de la norma, que excluye la culpa ante la existencia de una disparidad razonable

Cuarto.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora y solicita la desestimación del recurso.

Alega que la resolución del TEAR no incurre en las causas de nulidad de pleno derecho que se invocan en la demanda, ya que ha sido dictada por el órgano competente (Sala Segunda del TEAR de Madrid) y no ha prescindido del procedimiento establecido.

Afirma que existe el acuerdo de la Presidencia del TEAR de creación de la Sala Segunda, que se modifica periódicamente, acompañando el adoptado el 26 de mayo de 2019, vigente cuando se dictó la resolución aquí recurrida.

Por otro lado, afirma que la entidad Pharma de España Inc no es residente en España ni opera por medio de establecimiento permanente al que se afecten las participaciones de las filiales en España, lo que determina que el grupo fiscal identificado como 599/09 deje de tener sociedad dominante, y por consiguiente, se incumpla la propia definición de grupo de consolidación establecida en el art. 67.1 del TRLIS, lo que determina que el obligado tributario deba tributar en los ejercicios comprobados en el régimen general del Impuesto, reiterando en apoyo de esta tesis los fundamentos cuarto y quinto de la resolución 28-16651-2016.

Señala que la demanda discrepa de estas conclusiones insistiendo en que PDE tiene su domicilio social en Delaware (EEUU) pero ha trasladado su domicilio fiscal a España porque es en España donde radica la sede de su dirección efectiva, pero no desvirtúa las consideraciones realizadas por el TEAR en la resolución relativa a PDE, que más allá de aspectos formales como la declaración censal, la residencia de los consejeros o la existencia de un local, tiene en cuenta las incongruencias apreciadas por la Inspección y relacionadas en el antecedente cuarto antes transcrito y que constituyen indicios que permiten fundar la prueba de presunciones prevista en el art. 108 de la LGT y concluir como se hace que PDE no tiene su residencia fiscal en España, sino que es una sociedad estadounidense con domicilio social y fiscal en Delaware desde donde lleva a cabo su dirección efectiva, habiendo aparentado trasladar su domicilio fiscal a España con la única finalidad de propiciar la consolidación fiscal de sus participadas españolas y trasladar a estas un pasivo de la matriz que no es deducible en Delaware, donde tributa por su renta mundial.

Destaca igualmente que la demanda sostiene que la Inspección confunde domicilio social y domicilio fiscal, lo que no es cierto, siendo obvio que uno y otro pueden no coincidir. Es la recurrente la que confunde el domicilio fiscal con la residencia en territorio español a efectos de ser sujeto del IS, pues el primero es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria (art. 48.1 LGT), que deben tener incluso los no residentes (art. 11 Ley del IRNR), si bien es cierto que para las personas jurídicas el domicilio fiscal es el lugar en que esté centralizada su gestión administrativa y dirección de sus negocios si no coincide con su domicilio social y, de no poder determinarse, donde radique el mayor valor del inmovilizado (art. 48.2 LGT)

De ahí que la cuestión sea determinar dónde tiene PDE la dirección efectiva y el control de sus negocios, como hace la Inspección a través de los indicios antes expresados, sin que se discuta la nacionalidad de PDE, que se considera extranjera por la Inspección.

La remisión a las normas por las que se rigen los sujetos pasivos debe entenderse efectuada a la legislación específica de cada entidad, que constituye ley especial frente a la ley general, que es el Código de Comercio. Tal es el caso de la normativa reguladora de las sociedades mercantiles o de determinados tipos de entidades. Pero esta remisión a las normas por las que se rijan no permite desvincularse por completo de la normativa española y ampararse bajo el paraguas de una ley nacional extranjera para no llevar contabilidad ni libros de actas o no formular cuentas anuales, como ha sido el caso, pues con independencia de si su ley de constitución no lo exige, el TRLIS exige llevar contabilidad, sea con el contenido mínimo que exige el Código de Comercio para todo empresario, sea con la mayor exigencia establecida para las sociedades mercantiles. Y el Código de Comercio exige a todo empresario llevar libros de contabilidad y libros de actas, ambos legalizados, formular cuentas anuales y presentarlas para su depósito en el Registro

Mercantil, debiendo ser consolidadas las cuentas formuladas por la sociedad dominante en los grupos de sociedades.

Ninguna norma excluye a las sociedades extranjeras de estas obligaciones, que pueden actuar en España, como indica el art. 15 del Código de Comercio, que no exonera a la sociedad dominante de un grupo de cumplir las obligaciones del art. 42 de ese texto.

Por su parte, el Reglamento del Registro Mercantil regula en su art. 309 el traslado de domicilio a territorio nacional de una entidad extranjera estableciendo la obligación de inscribirse y depositar las cuentas anuales del último ejercicio terminado.

En consecuencia, si pretende el traslado de residencia a España a efectos del IS, lo que supone un cambio de domicilio fiscal y de centro de gestión administrativa y dirección efectiva de la actividad, PDE debió inscribirse en el Registro Mercantil y depositar las cuentas anuales del último ejercicio, lo que no hizo.

Añade que el art. 81 del RRM establece también la obligación de inscripción de sucursales de sociedades y entidades extranjeras, lo que tampoco ha cumplido.

De lo expuesto deriva que PDE incumple la normativa del Registro Mercantil tanto si se considera sociedad extranjera que traslada su domicilio a España como si pretende que desarrolla su actividad en España sin haber modificado su domicilio social, pues en uno y otro caso tenía la obligación de inscribirse.

Además, PDE se considera extranjera a efectos de la aplicación del Real Decreto 664/1999, de 23 de abril, sobre inversiones extranjeras en España, lo que entra en contradicción con su consideración de residente en España.

La normativa que regula los grupos de sociedades obliga a consolidar sus cuentas anuales y depositarlas en el Registro Mercantil, lo que se incumple. Pero aún si no fuera así, como sostiene la actora, la falta de contabilidad y de libros de actas y la omisión de registro de PDE unida al resto de indicios apreciados por la inspección conduce a la conclusión de que no tienen en España, sino en Delaware, su dirección efectiva y su domicilio fiscal, que es lo que se invoca como base de la residencia en España, siendo en Delaware donde se toman las decisiones y donde tributa por su renta mundial.

Plantea también la demanda que si PDE tiene su domicilio fiscal tanto en España como en Delaware, como defiende la Inspección, se ha vulnerado el art. 4 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta.

Sin embargo, el argumento es falaz porque, como señala la Inspección y el TEAR, si no se está reconociendo que PDE sea residente en España por no tener su gestión administrativa ni la dirección efectiva de su actividad en España, sino que se acepta que su domicilio fiscal está el Delaware, donde tributa por su renta mundial, no es aplicable el apartado 3 del art. 4 del CDI ni era necesario tramitar ningún procedimiento para resolver un conflicto de normas inexistente.

Sobre la posible continuidad del grupo fiscal considerando que PDE actúa en España a través de un establecimiento permanente, transcribe el fundamento quinto de la resolución del TEAR 28-16651-2016, referida a la regularización en 2009 y 2010 de la entidad PDE.

Con respecto a la posibilidad de consolidar "horizontalmente", indica que en este caso se parte de negar que PDE sea residente fiscal o que opere a través de un EP ni en España ni en la UE, sino que es residente fiscal y opera en EEUU, por lo que, de acuerdo con la normativa aplicable, no podría consolidar en ningún caso.

En cuanto a la alegada vulneración del principio de los actos propios y de la confianza legítima por haber reconocido la Administración la residencia fiscal a PDE y la existencia del grupo fiscal, y por haber efectuado una comprobación limitada de la declaración consolidada de 2009 sin cuestionar estos aspectos, así como por haber realizado requerimientos por haber omitido la presentación del IS de 2015, 2016 y 2017, expresa el Abogado del Estado que no se puede apreciar la vulneración que denuncia la parte actora, ya que la Administración no había efectuado con anterioridad a la regularización del IS de 2008 una comprobación que incluyera el cumplimiento de los requisitos del grupo fiscal que la vinculase en el futuro, sin que la mera comunicación del traslado de domicilio tenga ese efecto. En cuanto a los actos posteriores, rectificación censal y requerimientos a PDE de presentación de las declaraciones de los ejercicios 2015 y 2016, se refieren no solo al IS, sino también al IRNR, lo que es coherente con la conclusión de que debe tributar por este impuesto y no por el de sociedades.

En relación con la sanción, considera que concurre el elemento objetivo de la infracción tributaria en virtud de los anteriores argumentos.

En cuanto a la culpabilidad, expone que la existencia del elemento subjetivo de la infracción se deduce del examen del acuerdo de imposición de sanción, que contiene una motivación suficiente, sin que concurra una interpretación razonable de la norma, pues no basta que exista una discrepancia jurídica, sino que es preciso que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad, circunstancia que en este caso no concurre.

Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, en primer lugar debe examinarse el motivo de impugnación que plantea la nulidad de pleno derecho de la resolución del TEAR por inexistencia, o falta de publicidad, del acuerdo de creación de la Sala Segunda del TEAR de Madrid, considerando la parte actora que se han infringido los arts. 217 de la LGT, 30.6 del Real Decreto 520/2005 y 15 de la Ley 40/2015, así como el art. 9.3 de la Constitución.

El art. 231 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos en estos términos:

- "1. Los Tribunales Económico-Administrativos funcionarán en Pleno, en Salas y de forma unipersonal.
2. El Pleno estará formado por el Presidente, los Vocales y el Secretario.
3. Las Salas estarán formadas por el Presidente, un Vocal al menos y el Secretario. Podrá nombrarse Presidente de Sala a alguno de los Vocales cuando se produzcan las circunstancias que se determinen reglamentariamente.
4. Los Tribunales Económico-Administrativos podrán actuar de forma unipersonal a través del Presidente, los Presidentes de Sala, cualquiera de los Vocales, el Secretario o a través de otros órganos unipersonales que se determinen reglamentariamente.
5. Reglamentariamente se regularán las cuestiones de composición, organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos no previstas en los apartados anteriores."

Y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprobó el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria, establece en su art. 30, en lo que ahora importa, lo siguiente:

"1. Los tribunales económico-administrativos regionales y locales funcionarán en pleno, en salas y en salas desconcentradas, en su caso, y de forma unipersonal.

El pleno estará formado por el presidente, los presidentes de sala y de sala desconcentrada, en su caso, los vocales y el secretario del tribunal.

Las salas del tribunal estarán formadas por el presidente del tribunal, el de la sala competente según resulte del reparto de atribuciones conforme al apartado 6, uno o más vocales, según proceda, y el secretario.

Las salas desconcentradas estarán formadas por su presidente, uno o más vocales, según proceda, y el secretario de la sala.

2. El presidente, los presidentes de sala desconcentrada, los presidentes de sala y los vocales serán nombrados y separados por orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo. Se nombrarán presidentes de sala cuando el número de reclamaciones o alguna otra circunstancia lo aconseje, y presidentes de sala desconcentrada cuando esta se haya creado.

(...)

6. El presidente fijará mediante acuerdo la creación, composición y supresión de las salas, el reparto de atribuciones entre estas y el pleno y la distribución de asuntos entre las salas.

7. Los presidentes de los tribunales económico-administrativos regionales, locales y de salas desconcentradas ejercerán las funciones de dirección orgánica y funcional y las demás previstas en este reglamento, y serán los responsables superiores de todo el personal, sin perjuicio de la dirección del presidente del correspondiente tribunal regional respecto a las salas desconcentradas.

(...)

11. Todos los miembros del pleno o de las salas están obligados a asistir a las sesiones a las que sean convocados y a participar en las deliberaciones necesarias para la adopción de acuerdos o resoluciones. Los acuerdos serán adoptados por mayoría entre los asistentes y con voto de calidad del presidente en el caso de empate. Ninguno de los asistentes podrá abstenerse de votar y el que disienta de la mayoría podrá formular voto particular por escrito en el plazo de 48 horas. El voto se incorporará al expediente y deberá hacerse mención a él en la resolución de la reclamación."

Pues bien, el Abogado del Estado ha aportado con el escrito de contestación a la demanda el acuerdo de la Presidencia del TEAR de Madrid de fecha 26 de mayo de 2019, vigente cuando se dictó la resolución aquí recurrida, por el que se fija la composición de las Salas y la distribución de los asuntos entre las mismas, siendo atribuida a la Sala Segunda la resolución de los procedimientos relativos al Impuesto sobre Sociedades. Y esta Sala es la que ha resuelto la reclamación planteada por la actora en relación con los ejercicios 2011, 2012 y 2013 de dicho impuesto.

En cuanto a la publicación del citado acuerdo, hay que señalar que la Ley General Tributaria no requiere la publicación del mencionado acuerdo ni dicha exigencia se puede inferir del art. 9.3 de la CE, que alude a la publicidad de las normas y no a la de los acuerdos que determinan la organización y funcionamiento interno de un concreto órgano de la Administración.

Por otro lado, la publicidad que exige el art. 15.3 de la Ley 40/2015 afecta a los órganos colegiados y no a los unipersonales (como la Presidencia del TEAR).

En consecuencia, debe rechazarse la pretensión de la parte actora ya que la resolución aquí recurrida ha sido dictada por el órgano competente y éste no ha prescindido del procedimiento legalmente establecido.

Sexto.

Esto sentado, la cuestión de fondo se plantea en la demanda en términos similares a los del recurso número 151/2020, interpuesto también por la entidad Teva Pharma S.L. contra la liquidación que le practicó la Inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y 2010.

En el indicado recurso se ha dictado sentencia en fecha 11 de febrero de 2022, ponente doña María Antonia de la Peña Elías, de manera que los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar ahora los argumentos expuestos en dicha sentencia, que en sus fundamentos jurídicos octavo y décimo dice lo que sigue:

"OCTAVO.- De la residencia fiscal de la sociedad matriz en EEUU y no en España sin tener tampoco establecimiento permanente en territorio español. De la no consolidación horizontal y otras consideraciones.

En cuanto al fondo, la parte actora manifiesta en primer lugar que la sociedad matriz o dominante Pharma de España Inc trasladó a España la sede efectiva del negocio desde 14/11/2008, de manera que pasó a ser residente en territorio español y podía acogerse al régimen de consolidación fiscal y tributar por junto con las sociedades dependientes en contra de lo que sostiene la Inspección.

Para resolver esta cuestión con carácter previo debe reseñarse que desde 2004 las sociedades norteamericanas Bentley Pharmaceuticals Inc como matriz y Pharma de España Inc como filial participaban al 100% en el capital social de la entidad residente española Laboratorios Belmac, que a su vez tenía el 100% del capital social de Laboratorios Rimafar SL y Laboratorios Davur SL dedicadas a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos muchos de ellos genéricos.

En este mismo año, Pharma de España Inc, constituye la sociedad limitada Bentley Api SL de la que posee el 100% del capital social, siendo esta última mercantil la que ha sido objeto de comprobación por la Inspección en el procedimiento cuyo resultado fue confirmado por el TEAR de Madrid e impugnado en el recurso contencioso administrativo que ahora resolvemos.

A finales de 2008, tiene lugar una serie de operaciones de reestructuración que resultan de las correspondientes escrituras públicas:

-el 6112008 Teva Spanish Holdco Inc, antes Bentley Pharmaceuticals Inc, aporta a su filial Pharma de España el 100% de sus acciones de Laboratorios Belmac.

-el 22122008 Pharma de España vende a laboratorios Belmac el 100% del capital social de Bentley Api por 3.006 euros.

-el 30/12/2008 la sociedad holandesa Teva Pharmceuticals Europe BV aporta sin contraprestación a su filial Teva Pharmaceuticals de Curacao, residente en las Antillas Holandesas, el 100% de las participaciones en Teva Pharma España SL.

-el 30/12/2008 la sociedad Teva Pharmaceuticals Curacao aporta sin contraprestación a Bentley Api el 100% de sus participaciones en Teva Pharma España SL.

Y a resultas de estas operaciones Pharma de España Inc, pasa a ser sociedad dominante como titular del 100% del capital social de Teva Pharma de España y Laboratorios Belmac, que era a su vez titular del 100% del capital social de Bentley Api Laboratorios Rimafar y Laboratorios Davur.

A su vez Pharma de España Inc pasa a ser propiedad de Teva Pharmaceuticals de Curacao y en última instancia es controlada por Teva Pharmaceuticals Industries de nacionalidad israelí.

En 2009 se constituyó en España el Grupo de Sociedades 599/2009 para tributar en régimen de consolidación fiscal, integrado por Pharma de España Inc, como sociedad dominante y por Laboratorios Belmac SL, Laboratorios Davur SL, Laboratorios Rifamar SL, Teva Pharma, hasta 2010 y después denominada Teva Genericos Españoles SL y Bentley Api, aquí recurrente, como sociedades dependientes.

Expuesto el entramado societario, según el artículo 67.1 , 2 , 4 y 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2005 de 5 de marzo, vigente en 2009 y 2010, en adelante TRLIS:

Artículo 67 Definición del grupo fiscal. Sociedad dominante. Sociedades dependientes

1 Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de esta.

2 Se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener alguna de las formas jurídicas establecidas en el apartado anterior o, en su defecto, tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades.

Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español podrán ser considerados sociedades dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

4 No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que estén exentas de este impuesto.

b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

c) Las sociedades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.

d) Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal.

e) Las sociedades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la sociedad dominante.

5. El grupo fiscal se extinguirá cuando la sociedad dominante pierda dicho carácter.

La controversia se centra en el cumplimiento o no por parte de la sociedad dominante del referido Grupo Fiscal 599/09, Pharma de España Inc, en adelante PDE, del requisito de la residencia en territorio español, que aquí debe abordarse porque su cumplimiento era necesario para poder acogerse a dicho régimen de tributación todas las sociedades integrantes del mismo, entre las que se encontraba la mercantil recurrente como sociedad dependiente.

Establecen los artículos 7.1.a) y 8 del TRLIS:

Artículo 7 Sujetos pasivos

1. Serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.

Artículo 8 Residencia y domicilio fiscal

1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.

b) Que tengan su domicilio social en territorio español.

c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

De manera que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades las personas jurídicas que tengan su residencia en territorio español y se consideran residentes en territorio español las personas jurídicas que o bien se hubieran constituido conforme a las leyes españolas o bien tengan el domicilio social en territorio español o por tener su sede de dirección efectiva en territorio español por radicar en el la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Como ha quedado acreditado PDE se constituyó conforme a las leyes del Estado norteamericano de Delaware, operaba bajo la legislación mercantil de EEUU y tenía su domicilio social en Silverside Road 3411 Rodney Building 104 Wilmington Delaware EEUU sin que cumpliera los requisitos de la legislación mercantil española, pues no figuraba inscrita en el Registro Mercantil, no inscribió a sus administradores, no se ajustaba a las normas contables españolas, no depositó cuentas ni tenía libro de actas ni consolida cuentas hasta 2010 y tampoco llevaba su contabilidad ajustada al Código de Comercio y por tanto no

cumplía los requisitos de los artículos 42 del Código de Comercio, 133 del TRLIS, llevanza de contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y 81 del Reglamento del Registro Mercantil, obligación de inscripción en el Registro Mercantil.

PDE dice que en noviembre de 2008 trasladó la dirección y control de su negocio a España, que presentó el modelo 036 dándose de alta como sociedad y aporta dicho modelo y un acta notarial de manifestaciones reconociendo dicho traslado según acuerdo del accionista único en relación a las entidades filiales que constituían el grupo y que España fue el lugar donde se celebraron las reuniones del Consejo de Administración sus administradores eran residentes fiscales en España y las más importantes decisiones sobre la gestión de su actividad se hicieron en España a través de la absorción de Laboratorios Belmac sustitución del Secretario la liquidación y disolución de Equpharma y Pharma Ratio y adquisición de Chapalon Pharma.

Pues bien formalmente en 2008 PDE comunicó cambio de domicilio fiscal pero continuó operando de acuerdo con las Leyes de Delaware y sin cumplir la legislación mercantil española.

Las decisiones empresariales más importantes no se tomaron desde España, porque las adquisiciones de Ratiopharm y Cphalon Pharma venían impuestas por la matriz no residente.

Los autorizados de la cuenta bancaria en EEUU se mantuvieron y esta arrojaba un saldo superior a 2.500.000 euros.

Las cuentas contables no se formularon en España, PDE declaró como extranjero cuando invirtió en España y no obtuvo rentas en España más que las derivadas de la mera tenencia de acciones y participaciones de sus participadas mediante el cobro de dividendos.

En el libro de actas de PDE no consta acuerdo de tributación en régimen de consolidación fiscal.

PDE era propiedad de Teva Curacao y esta estaba controlada por Teva de Israel, por lo que estas no eran dependientes directa ni indirectamente de PDE.

PDE presentó sus declaraciones del Miscellaneous Tax, equivalentes el Impuesto sobre Sociedades, como residente fiscal en EEUU sin declarar ningún ingreso por extraterritorialidad en la casilla correspondiente, lo que implicaba que en ese país declaraba por toda su renta mundial.

La recurrente aportó un informe de un experto norteamericano debidamente traducido para explicar la residencia fiscal de PDE, pero no sirve para probar su residencia en territorio español al no acreditar que en nuestro país se encontraba la dirección y el control del negocio de su sociedad matriz.

Por otra parte PDE no actuaba en España mediante establecimiento permanente, ya que no se ha acreditado que desarrollase actividad económica alguna desde el domicilio que dio de alta ni en ningún otro lugar en el sentido que se establece por el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, en defecto de un concepto equivalente en el TRLIS, de ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos para participar en la producción o distribución de bienes o servicios bien fuera con sus propios medios o con los de sus filiales ni tampoco conforme al artículo 5.1 del Convenio para evitar la doble tributación y la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta suscrito entre España y los Estados Unidos de América hecho en Madrid el 22/02/1990, puesto que PDE no dispone en territorio español de un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad ni como sede de dirección, ni como sucursales ni como oficinas.

De todos estos hechos cabe inferir conforme al criterio de la lógica que la entidad PDE no tenía la residencia fiscal en España por aplicación de la prueba de las presunciones del artículo 108.2 de la Ley 58/2003.

Además de acuerdo con el comentario 24 del convenio modelo de la OCDE la sede de dirección efectiva es el lugar donde tiene lugar la toma de decisiones comerciales clave y de gestión para llevar a cabo el conjunto de actividades empresariales de la entidad y en este caso través de PDE como sociedad holding, sus socios no residentes canalizaron sus decisiones de adquisición y venta de participaciones y cobro de dividendos procedentes de las sociedades participadas al 100%, pero que en absoluto gestionó y llevo a cabo operaciones de adquisición y reestructuración empresarial ordenados desde el extranjero, situando en España una parte de su activo para beneficiarse del régimen de tributación más

ventajoso de consolidación fiscal con repercusión para el grupo internacional.

Sostiene también la parte actora que PDE tenía la residencia fiscal norteamericana por las leyes de su constitución y la residencia fiscal en España por ser el territorio español el centro directivo de su actividad económica.

Como hemos visto antes solo se acredita la residencia fiscal de PDE en los Estados Unidos de América, por lo que no resulta aplicable el artículo 4 del citado Convenio internacional de 22/02/1990 y como es así no resulta necesario que las autoridades fiscales de ambos estados resuelvan de común acuerdo sobre la residencia del contribuyente ni que se plantee conflicto en aplicación de la norma a los efectos establecidos en el artículo 15 de la Ley 58/2003, ya que el presupuesto del que parte la actora de que la AEAT considera que el traslado de la residencia fiscal fue para obtener beneficio fiscal para deducir gastos de un préstamo y adquirir Bentley no es ese porque se niega de plano la residencia fiscal en España de PDE.

Según la actora aunque PDE tuviera solo la residencia fiscal norteamericana, procedería la consolidación horizontal, que se produce porque Belmac y Teva Spain eran entidades dependientes de PDE, siendo esta residente fiscal fuera de España por aplicación de la sentencia del TJUE dictada en el asunto C40/2013 y acumulados y considera además que la libertad de establecimiento esta en conexión con la libre circulación de capitales y no puede suponer discriminación por razón de ser residente extracomunitario tal como aprecio el TS en los asuntos de fondos de inversión colectiva de terceros estados.

Pues bien, la sentencia del TJUE de 12/06/2014, asunto C -40 y acumulados, parte del principio de que el régimen de unidad fiscal de los Países Bajos resulta discriminatorio y contrario a la libertad de establecimiento del artículo 49 del TFUE si no se permite consolidar fiscalmente sociedades hermanas bien sea residentes todas ellas en el mismo estado miembro o solo lo sea la matriz o las dependientes o alguna de ellas y estas sean de otro estado miembro.

Según esta misma sentencia fundamento 20 "La libertad de establecimiento que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión implica para éstos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones definidas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. Comprende, conforme al artículo 54 TFUE , para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo

domicilio estatutario, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (sentencia Felixstowe Dock and Railway Company y otros, C-80/12 , EU:C:2014:200 , apartado 17 y jurisprudencia citada)."

Y conforme a la sentencia del mismo Tribunal de 13/11/2012, asunto C-35/2011 , fundamentos 97 y 100: "97 En efecto, toda vez que el capítulo del Tratado relativo a la libertad de establecimiento no contiene disposición alguna que amplíe el ámbito de aplicación de sus disposiciones a las situaciones relativas al establecimiento de una sociedad de un Estado miembro en un tercer país o de una sociedad de un tercer país en un Estado miembro (véanse las sentencias, Holbo?ck, antes citada, apartado 28; de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04 , Rec. p. I-9521, apartado 25, y Scheunemann, antes citada, apartado 33, y los autos de 10 de mayo de 2007, A y B, C-102/05 , Rec. p. I-3871, apartado 29, y Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, antes citado, apartado 88), una legislación relativa al tratamiento fiscal de dividendos originarios de terceros países no puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE .

100 Dado que el Tratado no amplía la libertad de establecimiento a los terceros países, es necesario evitar que la interpretación del artículo 63 TFUE, apartado 1, por lo que se refiere a las relaciones con los terceros países, permita que operadores económicos que excedan los límites del ámbito de aplicación territorial de la libertad de establecimiento extraigan provecho de ésta.

En este caso la sociedad matriz era residente en un tercer estado, los Estados Unidos de América, con independencia de que las sociedades dependientes fueran residentes en un estado miembro de la UE, esta situación no es objetivamente comparable con la de las sociedades hermanas residentes en distintos estados miembros supuesto en el que no se ampara la diferencia de trato.

Esta implicada la libertad de establecimiento cuyo ámbito no se amplía a terceros países y no puede aplicarse la misma interpretación que al principio de libre circulación de capitales en relación a entidades residentes en estados no miembros de la UE y admitir la consolidación fiscal de un grupo de sociedades en el que la sociedad dominante es residente fiscal en un tercer estado por vía de la consolidación horizontal.

Por ello no es aplicable la jurisprudencia sobre la no discriminación de los fondos de inversión colectiva que perciben dividendos de sociedades de estados miembros.

En definitiva PDE no tenía la residencia en territorio español, el grupo 599/09 no podía tributar en régimen de consolidación fiscal y debía extinguirse y la mercantil recurrente debía tributar individualmente por el Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere a la alegación de la regularización íntegra al Grupo TEVA continuación del Grupo fiscal porque PDE tiene en España un establecimiento permanente, ya hemos dicho que no es así porque ni tiene lugar fijo de negocio desde el que gestione su actividad y el control final no corresponde a PDE sino a sus sociedades dominantes no residentes y por tanto no era necesario regularizar de modo simultaneo a la sociedad dominante del Grupo y a las sociedades dependientes.

(...)

DÉCIMO.- Finalmente la parte recurrente considera vulnerados la doctrina de los actos propios, ya que tal doctrina exige según la jurisprudencia que procedan de la actuación de la Administración sin que existan datos nuevos y el principio de confianza legítima y presentó la documentación requerida para constituir el grupo fiscal 599/2009 y ya entonces pudo comprobar la inexistencia del grupo por incumplimiento de los requisitos para ello e incluso se siguió un procedimiento de verificación de datos con el Grupo para comprobar el Impuesto sobre Sociedades de 2009.

Partiendo de la jurisprudencia que se cita sobre los requisitos de la doctrina de los actos propios, en este supuesto solo cuando la Inspección dispuso de todos los datos y revisó la contabilidad de las entidades integrantes del grupo, lo que no se podía hacer en el procedimiento de verificación de datos y las circunstancias que concurrían en la sociedad dominante sobre su residencia fiscal y carencia de actividad económica se pudo determinar que no se podía constituir el grupo fiscal; en coherencia practicó la regularización a PDE y a las mercantiles dependientes y no hay vulneración de los actos propios."

Séptimo.

Los argumentos que se acaban de transcribir son aplicables al caso que nos ocupa por concurrir las mismas circunstancias que en el supuesto analizado en dicha sentencia.

Por tanto, hay que reiterar que la sociedad Pharma de España Inc (PDE) se constituyó en los Estados Unidos de América, país en el que tiene su domicilio social (Delaware), rigiéndose por las leyes mercantiles de EEUU y no por la legislación mercantil española, ya que no se ha inscrito en el Registro Mercantil, no ha inscrito a sus administradores, no cumple las normas contables españolas, no lleva libros de contabilidad legalizados, no formula ni deposita cuentas anuales y no tiene libros de actas legalizados.

Con respecto a la aparente confusión entre domicilio social y fiscal, este último es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria, que puede coincidir o no con el domicilio social, si bien en el caso de las personas jurídicas será el domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios (art. 48 de la LGT), aunque no puede olvidarse que los contribuyentes no residentes en territorio español también deben tener domicilio fiscal en España, conforme al art. 11 de la Ley del IRNR.

Así, PDE tiene fuera de España la dirección efectiva y el control de sus negocios, ya que no toma en España las decisiones estratégicas, comerciales y de gestión claves para el desarrollo de la actividad económica. En efecto, como pone de relieve la liquidación recurrida, las dos decisiones más importantes del grupo en España (compras de Ratiopharm S.L. y de Cephalon Pharma S.L.) vinieron impuestas por la matriz de PDE, no figurando en las actas ningún punto del orden del día, debate ni acuerdo que tenga que ver con la estrategia de las compañías o sus filiales. Además, los directores que teóricamente dirigen la entidad, que no tiene personal, no saben a qué corresponde el intangible declarado y amortizado ni el único ingreso de la entidad reflejado en contabilidad en esos años.

Por ello, la conclusión lógica es que PDE no tiene su residencia fiscal en España, sino que es una sociedad estadounidense con domicilio social y fiscal en Delaware (EEUU), desde donde lleva a cabo su dirección efectiva, habiendo aparentado trasladar su domicilio fiscal a España con el fin de propiciar la consolidación fiscal de sus participadas españolas y trasladar a estas un pasivo de la matriz que no es deducible en Delaware, donde tributa por su renta mundial.

En definitiva, reiterando los argumentos de la sentencia transcrita, puesto que PDE no tiene su domicilio en España, no puede ser la sociedad dominante de un grupo fiscal, de modo que las sociedades que integran ese grupo deben tributar de forma individual.

Por último, en cuanto a la invocada vulneración de la doctrina de los actos propios, hay que señalar -además de lo expuesto en la sentencia transcrita- que el requerimiento y los acuerdos de inicio de expedientes sancionadores aludidos en la demanda (respecto de los que no se han aportado las resoluciones que pusieron fin a los mismos), constituyen actos de trámite que no incorporan una decisión de la Administración que entre en contradicción con la liquidación aquí recurrida, por lo que hay que rechazar la pretensión actora.

En atención a todas las razones expuestas, debe confirmarse la liquidación recurrida por ser ajustada a Derecho.

Octavo.

Reclama también la actora la anulación de la sanción por no ser conforme a Derecho la liquidación de la que trae causa, así como por ausencia de culpabilidad, por carecer de motivación el acuerdo sancionador respecto de dicho elemento subjetivo y por concurrir una interpretación razonable de la norma.

El primero de los argumentos debe ser rechazado, pues la confirmación de la liquidación recurrida evidencia que se ha producido el hecho que da lugar a la imposición de la sanción.

Dicho esto, el principio de culpabilidad está recogido en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al proclamar 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", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume 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 infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo 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, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. 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 la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de fechas 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 ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo 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.

Además, en lo que ahora importa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "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, como el presente, 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".

La doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre la motivación de las sanciones tributarias se sintetiza en la sentencia de fecha 2 de noviembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3256/2016), que argumenta, en lo que ahora importa, lo siguiente:

"(...) cuando se recurre una sanción por la inexistencia de culpabilidad o/y su nula o deficiente motivación, de acuerdo con asentada doctrina de esta Sala y Sección, no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del TEAC o el TEAR, ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el acuerdo sancionador y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición.

(...)

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008, en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria. En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora"

(...).

En particular, hemos dejado muy claro que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

(...)

c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia "la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT".

Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .

En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) "porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia"

(...)

Y en ambos casos hemos dicho que "no es suficiente para fundamentar la sanción" porque "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad.

(...)

En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente" (...).

Por último, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016), declara:

"(...) Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (...)"

Noveno.

La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el sujeto pasivo hay que demostrar 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.

El acuerdo sancionador recurrido contiene la siguiente argumentación con respecto a la culpabilidad:

"A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que BENTLEY API, SL declaró en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 en grupo como sociedad dependiente, del grupo 599/09, indebidamente ya que como se explica en el acuerdo de liquidación del que trae causa el presente expediente sancionador, además de la incapacidad de PHARMA DE ESPAÑA INC como sociedad no residente en España para ser dominante de un grupo fiscal, a efectos de lo previsto en el artículo 70 del

TRLIS tampoco los acuerdos iniciales de tributación en grupo constan válidamente acordados.

La siguiente cuestión por analizar es si en este supuesto concurre además del requisito objetivo, el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia en su conducta) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria.

Para que la conducta del obligado tributario pueda ser calificada como constitutiva de infracción tributaria, además de darse el necesario elemento objetivo (que la conducta esté tipificada como tal en la Ley), debe concurrir el elemento subjetivo, la existencia de culpabilidad o intencionalidad en la comisión de la infracción por parte del sujeto infractor.

La sentencia del Tribunal Constitucional número 76/90 ya señaló que en nuestro ordenamiento jurídico es inadmisibles un principio general de responsabilidad objetiva. Pues bien, la negligencia, que ni siquiera requiere para su apreciación un claro ánimo de defraudar, radica precisamente en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de cuidado y respeto de los intereses de la Hacienda Pública concretados en las normas tributarias, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos - artículo 31 de la Constitución -. En definitiva, la concurrencia de negligencia no puede quedar anudada a la apreciación de un claro ánimo de defraudar sino que es suficiente el desprecio o menoscabo.

Como ya se ha señalado, PHARMA DE ESPAÑA INC, SA no es calificable como residente en España de acuerdo con el artículo 4.1 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990).

Por tanto, conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, PHARMA DE ESPAÑA INC no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, y por las rentas percibidas de fuente española deberá tributar por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. No debió declarar bases imponibles negativas en el IS y no debió declarar en grupo como entidad dominante propiciando así que las bases imponibles negativas declaradas por ella evitaran la tributación de la totalidad de los beneficios obtenidos por sus sociedades filiales operativas en España.

En la propuesta de sanción efectuada por la Inspección instructora del procedimiento, ya se ponía de manifiesto lo siguiente:

"(...) La propuesta de la inspección respecto a PHARMA DE ESPAÑA INC, por el Impuesto sobre Sociedades 2009 y 2010 fue ratificada por el ACUERDO DE LIQUIDACIÓN de 19 de junio de 2015, N.Reg.Insp.: NUM009, en el que se concluye que PHARMA DE ESPAÑA INC no es residente fiscal en España.

PHARMA DE ESPAÑA INC manifiesta trasladar su domicilio fiscal a España a finales de 2008 y declara deudas con entidades del grupo (situadas fuera de España) por los siguientes importes:

- 2008 de 177 Millones
- 2009 de 187 Millones
- 2010 de 190 Millones
- 2011 de 206 Millones
- 2012 de 232 Millones
- 2013 de 247 Millones

Desde el ejercicio 2009 tributa en consolidación y como consecuencia de estas deudas, aporta unas bases imponibles individuales negativas al grupo en el año 2009 por encima de los 12 Millones, en el 2010 también por encima de los 12 Millones, en el año 2011 por casi 15 Millones, en el año 2012 por 655 mil € y en 2013 por 2,8 Millones de €.

En los años 2012 y 2013 las bases imponibles negativas declaradas por PHARMA DE ESPAÑA INC se ven reducidas por la limitación de gastos financieros introducida en el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ajustando PHARMA DE ESPAÑA INC la totalidad del exceso de gastos financieros calculados por el declarado grupo. En virtud de esta limitación la entidad PHARMA DE ESPAÑA INC ajusta su resultado contable disminuyendo en el año 2012 la deducibilidad de sus gastos financieros en 13.554.448,58 € y en el año 2013 en 10.226.271,52 € para calcular su base imponible.

En el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador A23 Num. Ref:77580931 dictado el 15/12/2015, por el Impuesto sobre Sociedades 2009 y 2010 de PHARMA DE ESPAÑA INC, así como en la propuesta de sanción a PHARMA DE ESPAÑA INC, de esta misma fecha, se considera que PHARMA DE ESPAÑA INC sabía que tributaba como residente fiscal en dos países a la vez, en EEUU y en España, países entre los que existe Convenio para evitar la doble imposición, y no solo lo sabía sino que lo "buscó". La razón por la cual decide declarar ser residente fiscal en España está clara, no le preocupa la doble imposición, lo que busca era la "desimposición" de las rentas obtenidas en la actividad operativa de las filiales de la multinacional en España.

Básicamente en la propuesta de sanción se considera que como en EEUU no son deducibles los gastos financieros por préstamos de otras sociedades del grupo situadas fuera de EEUU, y a PHARMA DE ESPAÑA INC la habían cargado, a través de una fusión, con una importante carga financiera de estas características, se elabora un plan para asegurarse la tributación en régimen de consolidación fiscal en España y así deducir en España una carga financiera, que no podían deducir en EEUU, disminuyendo la tributación correspondiente al rendimiento económico de la actividad farmacéutica del grupo en España.

Sin embargo, los hechos acreditan que PHARMA DE ESPAÑA INC no ha trasladado su dirección efectiva a España, que es y sigue siendo una sociedad americana, que declara ser residente fiscal en EEUU, que se dirige por el grupo multinacional desde fuera de España. El "aparente traslado" de su dirección se planificó con la única idea de declarar en España como residente y en consolidación fiscal y disminuir así la carga tributaria de sus filiales, sin que PHARMA DE ESPAÑA INC haya cumplido sus obligaciones contables ni de inscripción en el Registro Mercantil, ni se considere sujeta a la legislación española.

Se han utilizado indebidamente las disposiciones del Convenio, declarando tener la residencia fiscal en los dos estados a la vez, se formaliza un "traslado" de domicilio, que se acompaña de una "tributación como residente", precisamente después de realizar en EEUU determinadas operaciones, que pese a no estar realizadas conforme a la legislación española, se pretende que desplieguen aquí importantes efectos fiscales en forma de bases imponibles negativas consecuencia de una fusión en EEUU.

Estamos ante una sociedad de una multinacional perfectamente asesorada, acostumbrada a distintas legislaciones, y complejas operaciones, así PHARMA DE ESPAÑA INC se rige por la legislación de Delaware, y su dueña TEVA PHARMACEUTICALS CURAÇAO es una sociedad de Antillas Holandesas considerado paraíso fiscal hasta 27/01/2010, propiedad a su vez de TEVA PHARMACEUTICALS EUROPE sociedad holandesa, propiedad a su vez de TEVA PHARMACEUTICALS INDUSTRIES sociedad israelí, última propietaria del grupo multinacional.

Respecto a la complejidad de las operaciones baste como prueba las operaciones que describen que se realizaron en el año 2008 y que justifican según explican el "origen" de los elevados gastos financieros de PHARMA DE ESPAÑA INC.

Finalmente en la propuesta de sanción a PHARMA DE ESPAÑA SL, se concluye que es imposible que semejante multinacional, desconozca la incoherencia de declarar como residente en los dos países a la vez, en PHARMA DE ESPAÑA INC entidad perfectamente asesorada, se planificó conscientemente, trasladar "formalmente", que no realmente, la sede de dirección efectiva a España, con la finalidad manifiesta de tributar en consolidación con otras empresas de la multinacional en España. Esta "tributación en España" de PHARMA DE ESPAÑA INC no supone en ningún caso una tributación real, ya que la entidad no tenía rentas grabables, pero lo que se pretendía, declarando indebidamente como residente, es que los gastos financieros que esta entidad había adquirido como consecuencia de operaciones societarias realizadas en Delaware, disminuyeran la "tributación" de otras entidades operativas de la multinacional en España. Y que por ello esa conducta ha de ser calificada necesariamente de voluntaria, consciente y planificada, siendo exigible una conducta distinta, a un grupo multinacional perfectamente asesorado y conocedor de la legislación tributaria y de los convenios de doble imposición. PHARMA DE ESPAÑA INC no ha llevado a cabo un comportamiento acorde con la naturaleza de la obligación tributaria, y en función de las circunstancias concurrentes, se apreció el concurso de dolo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .

Se trata ahora de valorar si se estima que la conducta de BENTLEY API SL, filial de PHARMA DE ESPAÑA INC, respecto a su forma de tributación, fue voluntaria, siéndole exigible una conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, y si se aprecia el concurso de dolo o culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .

PHARMA DE ESPAÑA INC constituye la sociedad española BENTLEY API SL el 23/04/2004, como se explica en el acta extendida a PHARMA DE ESPAÑA INC.

A principios del año 2008 la situación de lo que podríamos denominar el grupo BENTLEY español era el siguiente:

(...)

En 2008, concretamente en julio de 2008, el grupo internacional TEVA adquiere el grupo internacional Bentley. En España se producen una serie de operaciones, que se describen en el acta extendida a PHARMA de ESPAÑA INC quedando finalmente la estructura de la siguiente manera a 30/12/2008:

(...)

Como se explica en el acta de PHARMA DE ESPAÑA INC esta figura inscrita desde 13/04/1998 en el estado americano de DELAWARE.

El 19/11/2008 se otorga ante notario, en España, un "Acta de Protocolización de Manifestaciones" de PHARMA DE ESPAÑA INC. En esa acta se elevan a documento público

- Acuerdos adoptados por el Consejo de administración de PHARMA DE ESPAÑA INC el 14/11/2008.

En el Acta de la reunión se indica que esta reunión se celebra por medio de una conferencia telefónica.

Aparece en ella una rúbrica sin que se indique quien es el firmante del Acta.

Participan en la misma:

- Luciano
- Indalecio
- Isidoro.

Se detalla que el Sr. Luciano explica que han cesado los antiguos administradores y se ha elegido la actual composición del Consejo de Administración, "todo ello de acuerdo con el plan de traslado de las funciones de dirección y control de la sociedad de Estados Unidos a España".

Los acuerdos que se adoptan tienen en consideración que el accionista único ha elegido recientemente administradores como resultado de la decisión de que la sociedad dirija y controle a las filiales desde España y,

como resultado de la decisión se cesa a los actuales directores y se nombra a personas físicas residentes en España.

A pesar del traslado, los administradores de la sociedad:

"...tienen la intención de que la sociedad continúe siendo una entidad constituida y que opere de plena conformidad conforme a las leyes del estado de Delaware (Estados Unidos de América), como resultado del traslado"

Se nombra directores a:

- Luciano
- Indalecio
- Isidoro.

Limitando al mismo tiempo su autoridad para actuar en nombre de la entidad, expresamente se les habilita para:

5. obtener, e informar a cada una de las filiales españolas, de las nuevas oficinas y datos de contacto en España de la Sociedad no más tarde del 28 noviembre 2008;

6. asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, legales y cualquier otra obligación adicional pertinente no más tarde del 28 de noviembre 2008;

7. asegurar la capacidad de la Sociedad para la aplicación del régimen de consolidación fiscal con todas y cada una de las filiales españolas con efectos a partir del 1 de enero de 2009 (ejercicio fiscal 2009); y

8. garantizar las consultas en curso con los abogados y asesores fiscales en España y en los Estados Unidos de América, y con los directores de Teva Pharmaceutical Industries Ltd.

En ningún momento se identifica domicilio concreto alguno en España.

- Consentimiento por escrito del accionista único de PHARMA DE ESPAÑA INC el 14/11/2008 a las decisiones adoptadas por PHARMA DE ESPAÑA INC

El accionista único de la entidad es TEVA PHARMACEUTICALS CURACAO NV. El consentimiento es una carta de TEVA PHARMACEUTICALS CURACAO.

Estos acuerdos son los que sirven de base para crear la apariencia de trasladar la residencia a España y tributar en grupo.

Pues bien, no se puede olvidar que los directores nombrados por PHARMA DE ESPAÑA INC, para este propósito eran precisamente los consejeros de las sociedades participadas por PHARMA DE ESPAÑA INC.

- Luciano era consejero de LABORATORIOS BELMAC SL desde 2001, de BENTLEY API desde su constitución en 2004 y de LABORATORIOS DAVUR SL desde su constitución en 1998.

- Indalecio era apoderado de LABORATORIOS BELMAC SL y de BENTLEY API desde 2006, y firma como consejero las cuentas de estas entidades a 31/12/2008.

- Isidoro es consejero de TEVA PHARMA SL desde 2004 y firma como consejero las cuentas de 2008 de LABORATORIOS BELMAC SL y BENTLEY API.

A partir de ese año, PHARMA DE ESPAÑA INC, presenta declaración por el Impuesto sobre Sociedades. No tiene empleados. No presenta declaraciones de IVA.

En sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013 declara que sus administradores son:

N.I.F. DECLARADO
NUM010 Luciano
NUM011 Indalecio
NUM012 Bernardo

Pues bien consideramos que los consejeros de BENTLEY API SL, y por tanto BENTLEY API SL cuando presentó sus declaraciones como sociedad dependiente era plenamente consciente, como sociedad perteneciente a una multinacional perfectamente asesorada, al igual que PHARMA DE ESPAÑA INC, que esta última presentaba sus declaraciones como residente en España indebidamente y que por tanto no podía ser cabecera de un grupo fiscal.

No podía pasar inadvertido semejante hecho ya que precisamente esa forma de presentar declaración individual y "tributar" en grupo les suponía realmente "no tributar" por los beneficios obtenidos, o tributar menos, siendo por tanto las sociedades "dependientes" las más beneficiadas por la conducta realizada.

Los consejeros de BENTLEY API cuando se presentaron esas declaraciones Modelo 200, por el Impuesto sobre Sociedades del 2011, 2012 y 2013, según esas mismas declaraciones tributarias son: Luciano, Indalecio, y

Bernardo. Estos mismos consejeros son los que figuran en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades 2011, 2012 y 2013 presentadas por PHARMA DE ESPAÑA INC.

De hecho Luciano era consejero de BENTLEY API SL desde la constitución de esta.

Consideramos que los consejeros de BENTLEY API SL, y por tanto BENTLEY API SL cuando presentó sus declaraciones como sociedad dependiente era plenamente consciente, como sociedad perteneciente a una multinacional perfectamente asesorada, al igual que PHARMA DE ESPAÑA INC, que esta última presentaba sus declaraciones como residente en España indebidamente y que por tanto no podía ser cabecera de un grupo fiscal. Son perfectamente conocedores de la situación los consejeros ya que son los mismos, y además tanto a Luciano, como a Indalecio les habían encargado, al nombrarlos "directores" de PHARMA DE ESPAÑA INC, que debían asegurarse de la aplicación del régimen de consolidación fiscal con todas y cada una de las filiales españolas con efectos a partir del 1 de enero de 2009.

Por otro lado, evidentemente, esos consejeros que firmaban las declaraciones de cada una de las sociedades, tenían que ser plenamente conscientes de que en las declaraciones "individuales" salían importantes cantidades "a ingresar" y que con la "aportación" de bases imponibles negativas de PHARMA DE ESPAÑA INC la cantidad a ingresar en la "declaración consolidada" se reducía o desaparecía, gracias a las bases imponibles negativas de PHARMA DE ESPAÑA INC. También eran plenamente conscientes de que PHARMA DE ESPAÑA INC no se dirigía desde España ya que poco o nada sabían de ella, como quedó demostrado a lo largo de la comprobación, a excepción de que debía tributar en España como dominante del grupo fiscal para deducir aquí los gastos financieros.

No podía pasar inadvertido semejante hecho ya que precisamente esa forma de presentar declaración individual y "tributar" en grupo les suponía realmente "no tributar" por los beneficios obtenidos, o tributar menos, siendo por tanto las sociedades "dependientes" las más beneficiadas "fiscalmente" por la conducta realizada.

Luego es indudable que los responsables de BENTLEY API SL y de las otras filiales de PHARMA DE ESPAÑA INC, conocían la situación de PHARMA DE ESPAÑA SL, y el plan para asegurarse la tributación en régimen de consolidación fiscal en España y así deducir en España una carga financiera, que no podían deducir en EEUU, disminuyendo la tributación correspondiente al rendimiento económico de la actividad farmacéutica del grupo en España. Precisamente fue ese plan, el que permitió que BENTLEY API SL a pesar de tener beneficios en los años 2011 y 2012 no ingresase la cuota correspondiente a esos beneficios.

Por tanto, dado que lo que se pretendía declarando indebidamente PHARMA DE ESPAÑA INC como residente, es que los gastos financieros que esta entidad había asumido como consecuencia de operaciones societarias realizadas en Delaware, disminuyeran la "tributación" de otras entidades operativas de la multinacional en España, entre ellas BENTLEY API SL, y que está era plenamente consciente del plan y contribuyó al mismo "optando" por la tributación en grupo y beneficiándose de no ingresar la cuota correspondiente a los beneficios obtenidos, su conducta ha de ser calificada necesariamente de voluntaria, consciente y planificada, siendo exigible una conducta distinta, a un grupo multinacional perfectamente asesorado y conocedor de la legislación tributaria y de los convenios de doble imposición.

Los que planearon la operación, demostraron ser conocedores de la legislación de España y de otras jurisdicciones, y realizaron una serie de complejas operaciones utilizando la legislación de Delaware que tuvieron como resultado la colocación en PHARMA DE ESPAÑA INC de una carga financiera resultado de una financiación que ella nunca necesitó (no adquirió nada con esa financiación, como se explica en el acta extendida a PHARMA DE ESPAÑA INC). Y utilizando indebidamente las disposiciones del convenio de doble imposición entre EEUU y España, PHARMA DE ESPAÑA INC declaró como residente en ambos países, simulando una residencia en España con el único propósito de tributar en régimen de consolidación, lo que suponía que las sociedades operativas del grupo vieran disminuida o "anulada" totalmente su tributación y no ingresaron el impuesto sobre sociedades correspondiente a los beneficios obtenidos en los años comprobados.

Por tanto, ni PHARMA DE ESPAÑA INC ni las sociedades que declararon tributar en grupo como dependientes de la misma, entre ellas BENTLEY API SL, han llevado a cabo un comportamiento acorde con la naturaleza de la obligación tributaria, ya que utilizaron sus conocimientos y sus posibilidades de asesoramiento, no para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino para evitar el pago de los impuestos que les correspondían simulando una residencia ficticia en España de una sociedad americana.

Por tanto, en función de las circunstancias concurrentes, se aprecia el concurso de dolo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT ya que BENTLEY API SL participó en el plan llevado a cabo para deducir indebidamente en España una carga financiera de una entidad no residente, con cargo precisamente a los beneficios obtenidos en España por entidades residentes."

Esta Oficina Técnica suscribe plenamente la motivación argumentada por la Inspección instructora del procedimiento sancionador respecto de la culpabilidad de BENTLEY API, SL.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, se estima que procede la imposición de sanción.

Por tanto, debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales."

Los argumentos que se acaban de transcribir evidencian que el acuerdo sancionador justifica adecuadamente la culpabilidad del obligado tributario, pues especifica en qué consistió su actuación y valora la intencionalidad a partir de datos concretos y detallados, de forma que la Administración tributaria no ha deducido su culpabilidad con argumentos estereotipados ni con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales.

Por otra parte, la actuación del obligado tributario no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma fiscal, pues para que concurra una causa de exoneración no basta con afirmar su existencia, sino que es necesario que tal afirmación esté respaldada por un fundamento objetivo que no existe en el presente caso. En efecto, los directores nombrados por Pharma de España Inc para lograr tributar en España en régimen de consolidación fiscal eran los consejeros de las sociedades participadas por aquella, como se detalla en el acuerdo sancionador y, además, los consejeros de Bentley Api cuando presentó las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, eran los mismos que figuraban en las declaraciones que por el mismo impuesto y periodos presentó Pharma de España Inc, conociendo por ello que en las declaraciones individuales salían importantes cantidades a ingresar y que con la aportación de las bases imponibles negativas de Pharma de España Inc la cantidad a ingresar en la declaración consolidada se reducía o desaparecía, siendo también conscientes de que Pharma de España Inc no se dirigía desde España ya que poco o nada sabían de ella, a excepción de que debía tributar en España como dominante del grupo fiscal para deducir aquí los gastos financieros que no podía deducir en el país en que se había constituido y tenía su domicilio (Estados Unidos).

En consecuencia, como también expresa el acuerdo sancionador recurrido, los responsables de Bentley Api conocían la situación de Pharma de España Inc, así como el plan para tributar en régimen de consolidación fiscal y así deducir en España una carga financiera que no podían deducir en EEUU, disminuyendo la tributación correspondiente al rendimiento económico de la actividad farmacéutica del grupo en España, siendo ese plan el que permitió que la entidad actora, a pesar de tener beneficios en los años 2011 y 2012, no ingresase la cuota correspondiente a tales beneficios. Y esto acredita una actuación coordinada en la que tuvo un papel relevante la sociedad hoy recurrente.

Además, no puede olvidarse que la presunción de inocencia puede quedar desvirtuada con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpabilidad del contribuyente, prueba que existe en este caso por las razones ya expuestas.

En consecuencia, procede confirmar el acuerdo sancionador impugnado por ser ajustado a Derecho, lo que determina la íntegra desestimación del recurso.

Décimo.

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 4.000 euros más el IVA si resultara procedente, con independencia de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad TEVA PHARMA, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 7 de noviembre de 2019, que desestimó las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0153-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049- 3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el

número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0153-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.