

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070917

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 16 de abril de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 158/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Penalizaciones por cancelación anticipada de préstamos. Venta por la matriz norteamericana del negocio de plásticos al que pertenecía la filial española, para la que se acordó que la filial enajenaría a su matriz la cartera de valores no vinculadas a las líneas de plásticos. Esto supuso la asunción por la matriz de préstamos intragrupo que tenía la filial y la cancelación de estos préstamos implicaba el cargo de unas penalizaciones por amortización anticipada. Se trata de una condición pasiva de la transacción llevada a cabo por los grupos mundiales, de la que no tiene responsabilidad la filial española, por lo que no puede aplicársele la penalización y, en consecuencia, no es gasto deducible. **Regímenes especiales. Grupos de sociedades. Aplicación créditos fiscales tras la pérdida o exclusión del grupo.** Aunque la norma establece que en los casos de pérdida o extinción del grupo las sociedades que lo integraban asumirían el derecho a la compensación de los créditos en la proporción en que hayan contribuido a los mismos, la Administración entendió que, en aplicación de la STS de 20 de noviembre de 2007, recurso 9465/2004, (NFJ027131), procedía su aplicación por el grupo. Sin embargo, en esa sentencia el supuesto era que tanto el grupo como la sociedad habían aplicado la deducción pendiente, circunstancia que no se da en este caso, por lo que opción de la Administración resulta excesivamente rigurosa y se estima el recurso en este punto, sin ser decisión contraria a la doctrina del Alto tribunal. Procede la sanción, pues la culpabilidad se encuentra razonado, al tratarse de una operación diseñado para disminuir al máximo la base imponible.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 95.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 81.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 191 y 195.

PONENTE:*Don Manuel Fernandez-Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000158 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02100/2015

Demandante: SABIC INNOVATIVE PLASTIC ESPAÑA CSPA (ANTES GE PLASTIC DE ESPAÑA, SOCIEDAD COMANDITARIA POR ACCIONES)

Procurador: BLANCA MARÍA GRANDE PESQUERO

Letrado: EDUARDO GARDETA GONZÁLEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a dieciseis de abril de dos mil dieciocho.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso n.º 158/2015 seguido a instancia de SABIC INNOVATIVE PLASTIC ESPAÑA CSPA (antes GE PLASTIC DE ESPAÑA, SOCIEDAD COMANDITARIA POR ACCIONES), que comparece representada por la Procuradora D^a. Blanca María Grande Pesquero y asistido por Letrado d. Eduardo Gardeta González, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2014 (RG 5851/11; 1357/12 y 7325/12) y la Resolución de 2 de junio de 2016 (RG 5851/11/50 IE; 7325/12/50/IE y 6853/15); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 16 de abril de 2015 se interpuso recurso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2014 (RG 5851/11; 1357/12 y 7325/12).

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 8 de marzo de 2016. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 19 de abril de 2016.

Tercero.

Se acordó no recibir el pleito a prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 23 de junio de 2016 y 15 de julio de 2016. Solicitada acumulación del recurso en relación con la Resolución de 2 de junio de 2016 (RG 5851/11/50 IE; 7325/12/50/IE y 6853/15), se accedió a la misma por Auto de 29 de septiembre de 2016. Formulándose demanda el 19 de enero de 2017 y contestación el 27 de febrero de 2017. Se accedió a la prueba documental instada y se presentaron escritos de conclusiones los días 23 de marzo y 10 de abril de 2017. Señalándose para votación y fallo el día 5 de abril de 2018.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Sobre las Resoluciones recurridas.
Se recurren dos Resoluciones:

-La Resolución de 6 de noviembre de 2014 (RG 5851/11; 1357/12 y 7325/2012) relativa al Acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2007 y al Acuerdo sancionador.

-La Resolución de 2 de junio de 2016 (RG 5851/11/50 IE; 7325/12/50/IE y 6853/15) relativa a los Acuerdos de ejecución parcial de la Resolución del TEAC antes descrita y la Resolución de rectificación de errores del anterior Acuerdo de ejecución.

Los motivos de impugnación contenidos en la primera demanda son, en esencia, los siguientes:

-El primer motivo se refiere a la deducibilidad de las penalizaciones derivadas de la cancelación anticipada de los préstamos de las plantas operativas.

-El segundo motivo se refiere a la procedencia de la aplicación del crédito de impuesto generado por GEPESA.

-El tercer motivo sostiene la inexistencia de conducta típica e improcedencia de la sanción. Se desarrolla la ausencia de culpabilidad; la falta de motivación y acreditación de la culpabilidad y la vulneración del principio non bis in ídem en su vertiente procesal al haberse iniciado un nuevo procedimiento sancionador.

Se suscita, por último, la existencia de dudas de hecho y derecho que deberían dar lugar a que, en todo caso, no se procediese a la condena en costas.

Los motivos de impugnación contenidos en el escrito de ampliación -segunda demanda- y en relación con la ulterior Resolución dictada por el TEAC son:

-En primer lugar la improcedencia del inicio del procedimiento de rectificación de errores.

-Y en segundo lugar, la vulneración del principio non bis in ídem en su vertiente procesal.

Volviéndose a indicar que, en todo caso, no procedería la condena en costas.

Segundo.

Sobre la deducibilidad de las penalizaciones derivadas de la cancelación anticipada de los préstamos de las plantas operativas.

La recurrente analiza el motivo en las pp. 36 a 64 de la primera demanda, siendo conveniente comenzar por exponer las razones de la regularización efectuada.

Como describe la entidad demandante, la regularización efectuada, por un parte, se basó en la existencia de fraude de ley y, por otra, en la procedencia de la deducibilidad de los gastos incurridos por las penalizaciones, cuestiones a las que cabe añadir la discusión sobre la procedencia o no de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Reconoce la recurrente que las cuestiones relativas al fraude se encuentran ya resueltas por las STS de 9 de febrero de 2015 (Rec. 188/2014 y 3971/2013), por lo que acepta la liquidación derivada del fraude de

ley y, por lo tanto, centra el debate únicamente en la deducibilidad de las penalizaciones derivadas de la cancelación de préstamos que no estaban afectados por el fraude de ley.

Facilita la labor de la Sala el hecho de que la propia inspección realizase dos informes de disconformidad distintos: uno relativo al fraude de ley y otro relativo a la cuestión que ahora analizamos. Todo ello sin perjuicio de que el propio inspector, en éste último informe, remita, en ocasiones a lo informado en el primero.

Sin perjuicio de remitir al informe donde se expone con detalle lo acaecido, son hechos relevantes los siguientes:

1.- La entidad SABIC INNOVATE PLASTICAS DE ESPAÑA es el nuevo nombre de la antigua GE PLASTICS DE ESPAÑA (GEPESA).

GEPESA era la sociedad dominante del Grupo fiscal 73/96 al que en el año 2007, objeto de inspección, también pertenecía GE PLASTICS IBERICA SL, entidades que dejaron de pertenecer al grupo en dicho ejercicio.

Estas últimas entidades pertenecían al grupo multinacional GENERAL ELECTRIC (GE), comandado por la sociedad americana GENERAL ELECTRIC COMPANY

2.- El ejercicio 2007 -pp. 154 y ss. del informe de disconformidad relativo al fraude- vino marcado por la venta por la matriz norteamericana al Grupo SABIC, de la división mundial del negocio de plásticos al que pertenecía la filial española. Dicha venta se materializó el 31 de agosto de 2007 y estuvo precedida de una serie de operaciones intragrupo, a lo largo de los meses de julio y agosto, con el objeto, en lo que afecta a la filial, de segregar de su cartera de valores aquellas empresas cuya actividad era ajena al sector de plásticos y que por tanto seguirían el grupo GE. Las operaciones se describen con detalle en las pp. 154 y ss.

En concreto, entre otras operaciones, nos interesa la realizada el 16 de agosto de 2017, fecha en que GEPESA vende a su matriz GENERAL ELECTRIC INTERNATIONAL (BENELUX) (GEIB) la totalidad de su cartera de valores con excepción de las relativas a la línea de plásticos y a la sociedad GE Plastics Iberica SL (GEPISA), que es su distribuidora para el mercado interior. La venta se lleva a cabo por la cantidad de 7.944.861.270 € -se describen con detalle el importe en la pp. 156 del informe-.

El pago de la cartera enajenada a GEIB, por el importe indicado de 7.944.861.270 € (7.326.098 imputable a la cartera GE Netherlands o lo que es lo mismo GE Energy), tiene lugar de la siguiente forma:

-3.955.169 € mediante la asunción por la matriz GIB, el 16 de agosto de 2017, es decir, el mismo día de la venta, de la posición deudora que la filial española tenía con la entidad GE Holdings Luxembourg, por su pasivo intragrupo, según lo siguiente:

a.- Préstamo constituido el 16 de agosto de 2017, por refundición de diversos pasivos de GEPESA por importe de 3.832.537.852,64 €.

Préstamos constituidos el 21 de diciembre de 2001 y el 21 de diciembre de 2006, por los importes descritos en las pp. 168 y 169.

La suma de todos estos préstamos hacen un total de 3.955.169.731.30 €.

b.- El resto se abona mediante la emisión de pagarés. Uno de ellos por 1.947.052 M€, " sin embargo...la matriz recibe [el mismo día]...un importe equivalente, de la filial española, en forma de reparto de dividendos y de Reservas de Prima de emisión. Otro de 2.063,38 M€, que es utilizado por la filial española para " recomprar seis después, por el mismo importe, la cartera de dicha entidad [GE Plastics BV (GEP)] a la sociedad GE Energy".

3.- Volviendo a los préstamos que hemos descrito y que alcanzan un total de 3.955.169.731,30 €. La mencionada asunción de la posición de deudora por GE Energy, vino precedida, también en esa misma fecha, por la refundición, vía novación, en un solo préstamo de 3.832.537.852,65 € con la entidad GE Holdings Luxembourg de los siguientes pasivos:

-Principal de préstamos afectos a plantas operativas.....	487.304.549,56 €
-Principal de préstamos afectos a cartera GE Energy.....	2.729.621.332,09 €
-Otros préstamos.....	180.000.000,00 €
-Intereses pendientes de pago.....	169.039.692,00 €
-Penalizaciones por cancelación de pasivo operativo.....	114.584.745,83 €
-Penalizaciones por cancelación de pasivo afecto a la cartera de GE Energy.....	153.987.623,17€

Pues bien, el debate se centra en la deducibilidad como gasto de las penalizaciones por cancelación de pasivo operativo de 114.584.745,83 €.

4.- Como se razona en las p. 26 del Acuerdo de liquidación, al pactarse la venta de la división mundial de plásticos el Grupo GE y el Grupo SABIC establecieron, en la Cláusula V del SAPA (Stock and Asset Purchase Agreement) que "GE (General Electric Company) tomará las acciones y efectuará y dispondrá cuantos pagos sean necesarios, con vistas a que, en la Fecha de Cierre no existan obligaciones intercompañía entre las Filiales Comerciales (las empresas que van a ser vendidas) por un lado y GE y sus Asociadas (distintas de las Filiales Comerciales), por el otro".

Añadiendo el Acuerdo que existe una abundante prueba de la que se infiere " la voluntad y el protagonismo de la matriz General Electric Company en la exclusión del pasivo intragrupo de las entidades de la línea plásticos que van a ser vendidas al Grupo SABIC, pasando dicho pasivo a ser asumido por el propio Grupo GE".

Indicando que la operación suponía " en primer lugar, ..[la] refundición en un único préstamo de 3.832,53 millones de euros con GE Holdings Luxembourg y, en segundo lugar, mediante la asunción por la matriz GEIB de la posición deudora que GEPESA tenía con GE Holding Luxembourg lo que a su vez supone una reducción por igual importe de la deuda de GEIB con GEPESA derivada de la venta a aquella de su cartera de valores. Con motivo de esta cancelación del pasivo intragrupo de GEPESA, se han cargado a esta sociedad unas penalizaciones que, al igual que con los intereses, pueden dividirse entre aquellas que giran sobre los préstamos afectos a la actividad operativa y aquellas que giran sobre los préstamos con origen en la compra en el 2001 de la cartera de GE Energy. Las primeras suman 114,58 millones de euros y las segundas 152,987 millones de euros".

5.- En efecto, centrándonos en los préstamos que ahora nos interesan, como se describe en las pp. 33 y ss del Acuerdo de liquidación, resulta que GEIB concertó con GEPESA una serie de préstamos " afectos a la actividad operativa provienen de distintas disposiciones de numerario con base en unos contratos marco (Dil. 19.01.05, anexo 4), de fechas 01.10.1996, 01.03.1998 y 09.08.2001, este último con origen en una línea de crédito de 360 M€".

En todos ellos existe una cláusula en la que se regula el pago anticipado - prepayment-. Cláusula conforme a la cual: " GEP España tiene en todo momento, con el acuerdo de GEIB, derecho a amortizar de forma anticipada un préstamo, parcial o totalmente, desviándose de éste modo del plan de amortización acordado". En dicho supuesto, se establece que ambas sociedades negociarán " una liquidación razonable para la amortización anticipada. Esta liquidación se basará en el principio de que GEP España abonará a GEIB o GEIB abonará a GEP España el valor actual del neto del beneficio/penalización de refinanciación resultante de la diferencia entre el tipo de interés del préstamo y el tipo de interés para un préstamo similar con las mismas condiciones, correspondiente y aplicable al periodo transcurrido desde la fecha de la amortización anticipada hasta la fecha del vencimiento del préstamo. Este último tipo de interés se utilizará como factor de descuento en los cálculos del valor actual neto". En este caso, la aplicación de la penalización anterior supuso que GEPESA abonase en tal concepto la suma de 114.584.754,83 €.

-La tesis del Acuerdo de liquidación es:

a.- La falta de responsabilidad de GEPESA. Se sostiene que esta sociedad tiene una " condición pasiva en la transacción mundial llevada a cabo por General Electric Company y el Grupo SABIC". Estas entidades pactaron que la venta se realizaría " libres de pasivo intragrupo ", es decir, " la razón de la cancelación anticipada del pasivo intragrupo es única y es una exigencia contractual que afecta a la matriz mundial General Electric Company y al Grupo Comprador por lo que no puede en modo alguno derivarse la responsabilidad a GEPESA, que no es sino el objeto de la transacción y no existiendo responsabilidad, tal como se ha analizado en el fundamento de derecho anterior y páginas 234 a 237 del informe de disconformidad, al que nos remitimos, no puede aplicarse penalización".

Añadiendo el Acuerdo que " no resulta en absoluto verosímil pretender que la filial española, que salvo la amortización de algún pasivo originado por el aplazamiento en el pago de intereses, no ha solicitado, entre el 2001 y el 2007, cancelación alguna, haya decidido hacerlo ahora y justamente por aquella parte del pasivo que contractualmente incorpora una importante penalización, máxime si se tiene en cuenta que, en breve y por exigencia contractual, la matriz mundial va a vender, necesariamente libres de pasivo intragrupo, a las sociedades, entre ellas GEPESA, que constituyen el negocio mundial del plástico".

Y asimismo, que " el hecho de que quien realmente tiene interés en rescatar el

pasivo intragrupo de la filial española es el propio Grupo GE, quien unos días después, con motivo de la venta de la filial, va a perder el control sobre aquel, de manera que la cancelación del pasivo en cuestión es una

operación planificada por el Grupo GE, subsidiaria de la principal, que es la venta mundial del negocio de plásticos. Precisamente, el artículo del Código Civil que doctrinalmente se asocia a la facultad que excepcionalmente se concede al acreedor para exigir el vencimiento anticipado del pasivo es el 1129 que contempla, como causa fundamental, la modificación de las garantías del deudor y en este sentido no cabe duda que la salida de GEPESA del Grupo GE supone una importante modificación de la relación contractual en base a la que se concedió el préstamo, que sin duda alguna afecta a la garantía que la entidad financiadora, GE Holdings Luxembourg, tenía de recuperar el pasivo".

b.- Se añade que " la cancelación del pasivo de GEPESA se realiza en realidad

mediante compensación de un crédito que ésta tenía frente a su matriz GEIB por el mismo importe, resultando que la cancelación de este crédito no genera ganancia alguna para GEPESA pero la correlativa cancelación del préstamo le genera, en este caso, una penalización de 114,48 M€" .

Afirmándose que: "Puede verse en los tres contratos aquí examinados que la cláusula existente, en base a la que, es de suponer, se aplica la penalización, es aquella que contempla la facultad del prestatario de "pagar" (cláusula denominada "pagos anticipados") el importe adeudado. Técnicamente sin embargo, lo que aquí se ha concertado entre GEPESA y su prestamista y penalizadora, GE Holdings Luxembourg, no ha sido propiamente un pago ("Dar a otra persona lo que se debe") términos éstos que son los contemplados en la cláusula en cuestión. Lo que se ha concertado entre ambas entidades mediante un nuevo contrato de 16.08.2007 (y. Dil. 02/2010, anexo 1, página 9/13, DOCUMENTO CINCO) es, a juicio del actuario, una novación extintiva del pasivo de la filial española al refundir (con excepción de dos préstamos de menor importe relativo, no penalizados) los préstamos e intereses pendientes de pago (más las penalizaciones), entre las que se hallan los aquí examinados, en un único préstamo de importe 3.832,53 M€ a un tipo de interés y vencimiento distintos a los de los préstamos originales, pero donde el importe total que la filial sigue adeudando al mismo acreedor sigue siendo el mismo que antes. En definitiva, se extinguen las obligaciones antiguas que quedan sustituidas por otras de igual importe (más las penalizaciones), pero desde luego no puede decirse que se haya producido el pago, que el artículo 1156 del Código Civil diferencia claramente de la novación".

En opinión de la Inspección, cuando verdaderamente se materializa la extinción es cuando con posterioridad (Diligencia 2/2010), en contrato de la misma fecha, " se produce un cambio en la figura del deudor, al asumir la matriz GEIB el pasivo de la filial española, lo que trae consigo, a su vez, la reducción en igual importe de la deuda que GEIB había adquirido con la filial por compra de la cartera de Energy, dicho mismo día". Quizás convenga precisar que conforme se infiere de la p. 2 del Informe de disconformidad en el año 2001, GEPESA adquirió a GEIB, la sociedad GE ENERGY EUROPE BV (GE ENERGY), sociedad esta última holandesa.

Pero en este caso, " el contrato de refundición, vía novación, del pasivo de la filial, en un único préstamo no contempla ninguna penalización, cualquiera que sea la parte que tome la iniciativa en la cancelación anticipada, por lo que la prestamista GE Holdings Luxembourg, no puede aplicar, de forma unilateral, penalización alguna; el pasivo no se ha cancelado realmente, dado que ha pasado a asumirlo otra entidad del Grupo GE; en ningún caso, y sin perjuicio de lo ya expuesto, podría concluirse que la iniciativa en la cancelación haya correspondido a GEPESA, dado que es su matriz GEIB quien provoca la extinción del pasivo al asumirlo como forma de pago a la filial española del crédito que ésta tiene frente a GEIB, por los negocios preliminares de reestructuración ".

Destacando el Acuerdo " la incongruencia que supone que la cancelación del crédito en cuestión no genere ganancia alguna para GEPESA y sin embargo, la simultánea extinción del pasivo de ésta, por compensación con el crédito, le suponga a la filial una penalización de la que aquí corresponde un importe de 114,48 M€".

El TEAC, analiza la cuestión objeto de debate en las pp. 20 a 27 de la Resolución. Razona que los gastos financieros " han minorado el resultado contable y...la base imponible del impuesto de la entidad cabecera y del grupo de consolidación". Expone que " existe un elemento adicional que viene determinado por la cancelación anticipada del préstamo intragrupo que ha originado que el grupo cargara a la filial española con unas penalizaciones tanto por la cancelación del pasivo intragrupo por las operaciones calificadas en fraude de ley, como por la cancelación del pasivo intragrupo afecto a la construcción y funcionamiento de las plantas productivas".

Y añade que no existe " voluntariedad de GEPESA en la cancelación del pasivo intragrupo", falta de voluntariedad que afectaba tanto a " las penalizaciones por la cancelación del pasivo generado por las operaciones calificadas en fraude de ley como por la cancelación del pasivo afecto a las actividades productivas". Para el TEAC es claro que " la condición de excluir el pasivo intragrupo de las entidades de la línea de plásticos que iban a ser

vendidas el Grupo Sabic...es fruto de la negociación y final acuerdo entre las matrices de ambos grupos, por lo tanto ajeno a cualquier decisión o voluntariedad de las filiales afectadas".

El TEAC, valorando la operación en su conjunto, indica que la posibilidad de cancelar anticipadamente los préstamos podía ser tomada por el prestamista o por la prestataria y se optó siempre porque la decisión fuese tomada por GEPESA, de modo que fuese dicha entidad " quien abonase la penalización y no... la prestamista", siendo dicha decisión, se insiste, tomada por la matriz de ambas -prestamista y prestataria-. No obstante, el TEAC reconoce que en los supuestos de préstamo no afectados por el fraude -los que enjuiciamos- " no se contemplaba la posibilidad de cancelación anticipada a instancias del prestamista, pero ello no es óbice para concluir que también en éste caso la decisión de cancelar anticipadamente los préstamos con la filial holandesa le viene impuesta por la matriz, que es la que asume el pasivo. No existiendo autonomía alguna para decidir, no puede considerarse existente la responsabilidad inherente a la decisión. En un caso así, la alegación de la entidad de que el beneficio arrojado por la contabilidad de GEPESA con la operación, aun contabilizando la penalización, evidencia que tenía un interés propio y directo en que tuviese lugar la operación, ajeno al interés del Grupo, resulta superfluo e irrelevante". Pues, " era el superior interés del Grupo lo que ponderaba. Lo es que es lo mismo, que se diera el resultado de beneficio o pérdida para la filial era algo fortuito para ésta, pues la relevancia del dato era apreciada dentro del escenario global del Grupo, de modo que, de haber sido el resultado contable de la pérdida para la filial española, tampoco hubiera tenido opción alguna de tomar otra decisión". Concluyendo que una empresa independiente no hubiese aceptado una situación similar, pues " nadie admite pagar algo de lo que no es responsable o, dicho de otro modo, asumir el coste de algo que no ha decidido".

Tercero.

Tiene razón la recurrente cuando sostiene que la operación debe analizarse una forma global -pp. 51 a 57-. Ahora bien, el análisis global exige centrarse no sólo en la cancelación de los préstamos no afectados por el fraude; sino en la totalidad de la operación, tal y como realiza el TEAC, pues de este modo es como puede apreciarse con nitidez la operativa de la empresa que, efectivamente, como se afirma en la Resolución impugnada, ha tenido siempre como idea directriz el incremento de los gastos financieros y la reducción de la base imponible.

En efecto, como se infiere con nitidez de la prueba aportada la matriz del Grupo GE decidió la venta de la división mundial del negocio de plásticos al Grupo Sabic. La prueba obrante en las actuaciones inspectoras sobre dicho punto es irrefutable. Y, por lo tanto, tomada la decisión se realizaron una serie de operaciones intragrupo que se describen con minuciosidad en las pp. 154 y ss. con el fin, en lo que afecta a la filial, de " segregarse de su cartera de valores aquellas empresas cuya actividad es ajena al sector de plásticos y que por tanto van a seguir integradas en el Grupo GE"; y por otra, " eliminar, con carácter previo a la transmisión, el pasivo que la filial española tiene con el Grupo GE a través de su entidad prestamista", perteneciente al Grupo.

En relación con éste punto es relevante el denominado " Stock ans Assete Purchase Agreement" (SAPA) en el que con claridad se indica que como paso previo a la venta, se procederá a la " eliminación de dichos pasivos en las sociedades que van a ser vendidas y su asunción por las que permanecen". En la p. 12 de la demanda, se reconoce dicho extremo y se indica que una de las condiciones pactadas fue que las sociedades objeto de venta " no dispusieran de caja y no mantuvieran deudas intragrupo (lo que se conoce en el mercado como "debt free-cash" -libre de deuda y caja-)". Por lo tanto, la decisión de vender adoptada por la matriz implicaba que, necesariamente, se tenían que cancelar los préstamos intragrupo. Siendo por lo expuesto claro, que la decisión se adoptó por la matriz, no concurriendo voluntad alguna por parte de la filial.

En las pp. 29 y ss. del Acuerdo se hace referencia a la " involuntariedad en la cancelación del pasivo intragrupo" . El Acuerdo remite a lo descrito en las pp. 170 a 174 y 234 a 237 del informe de disconformidad, pero baste indicar como muestra que en el SAPA se dice con claridad que " GE...tomará las acciones y efectuará o dispondrá cuanto pagos sean necesarios, con vista a que, en la Fecha de Cierre no existen obligaciones intercompañías entre las Filiales Comerciales (las empresas que van a ser vendidas) por un lado y GE y sus Asociadas (distintas a las Filiales Comerciales), por el otro".

Es claro, en opinión de la Sala, que la voluntad de GEPESA era irrelevante, pues la decisión de cancelar los préstamos se tomó por la matriz al margen de los intereses de GEPESA. Como afirma el TEAC " la condición de excluir el pasivo intragrupo de las entidades de la línea de plásticos que iban a ser vendidas el Grupo Sabic...es fruto de la negociación y final acuerdo entre las matrices de ambos grupos, por lo tanto ajeno a cualquier decisión o voluntariedad de las filiales afectadas".

Desde esta perspectiva se entiende que el TEAC -la Sala comparte su criterio- afirme que el hecho de que la operación, al final, pudiese no haber resultado negativa para los intereses de GEPESA, como afirma el dictamen, es algo circunstancial, pues la decisión de cancelar los préstamos en determinada fecha ya estaba tomada y acordada por la matriz y se hubiese realizado con independencia de los intereses de GEPESA. Es decir, " era el superior interés del Grupo lo que ponderaba. Lo es que es lo mismo, que se diera el resultado de beneficio o pérdida para la filial era algo fortuito para ésta, pues la relevancia del dato era apreciada dentro del escenario global del Grupo, de modo que, de haber sido el resultado contable de la pérdida para la filial española, tampoco hubiera tenido opción alguna de tomar otra decisión".

Como se infiere de las pp. 156 y ss. del informe de disconformidad, tras varias operaciones, resultó que, dentro de la política consistente en segregarse de la cartera de GEPESA las sociedades que no correspondían a la línea de plásticos, era necesario que GEPESA vendiese su cartera de valores a su matriz GEIB y así lo hizo el 16 de agosto de 2017 por un total de 7.944.861.270 €.

Ahora bien, esta cantidad había que abonarla y para ello, el mismo día 16 de agosto de 2017, se procedió a refundir por vía novación en un solo préstamo, los préstamos anteriores -tanto los que tenían su origen en las operaciones en fraude de ley, como los ahora controvertidos- por un total de 3.832.53 M€. Cantidad que estaba constituida, por los préstamos, los intereses acumulados y, en lo que ahora nos interesa, las penalizaciones aplicadas por GE Holdings Luxembourg a la filial española por causa de la cancelación de los préstamos citados.

Pues bien, la matriz GEIB asume el pasivo anterior, incrementado por las penalizaciones y con ello, en parte, paga la cartera enajenada. Es decir, abona parte de los 7.944,86 M€, con los 3.832.53 M€. De este modo, la matriz paga la deuda con los créditos más las penalizaciones consecuencia de la decisión de cancelar los préstamos intragrupo con base a lo que dicha matriz ha decidido y sin que existe voluntariedad alguna por parte de la filial.

Por eso indica la Inspección que " la cancelación del pasivo de GEPESA se realiza en realidad mediante compensación de un crédito que ésta tenía frente a su matriz GEIB por el mismo importe, resultando que la cancelación de este crédito no genera ganancia alguna para GEPESA pero la correlativa cancelación del préstamo le genera, en este caso, una penalización de 114,48 M€". Y el TEAC, con razón, añade que una empresa independiente no hubiese aceptado una situación similar, pues " nadie admite pagar algo de lo que no es responsable o, dicho de otro modo, asumir el coste de algo que no ha decidido".

Al realizar esta operación no se diferenció entre los tipos de préstamo, según estuvieran o no adscritos al fraude, respecto de todos ellos, como indica el TEAC, se optó por aplicar cláusulas que implicase la penalización a GEPESA, incluso en aquellos préstamos en que era posible eludir la misma -p. 26 de la Resolución del TEAC-; pues lo que se buscaba era incrementar el máximo posible los costes financieros y disminuir el máximo posible la base imponible. Si se examina la operación en su conjunto, en nuestra opinión, no cabe otra conclusión.

La recurrente trata de resaltar, con el informe pericial que aporta, que la decisión no ha sido negativa para GEPESA y habla de concurrencia de intereses entre GEPESA y la matriz; pero como afirma la Abogacía del Estado si el mantenimiento de los préstamos resultaba perjudicial para GEPESA y lo acorde con sus intereses era la cancelación anticipada, " no se entiende la razón por la que el recurrente no lo hizo antes, ni lo hizo autónomamente, puesto que en todos los documentos referidos a ella consta que se hizo para que la matriz vendiese en la división de plásticos". En efecto, en el dictamen aportado y ratificado ante la Sala se indica que la cancelación fue positiva para GEPESA y así, en la pp. 15 se dice que la cancelación fue positiva dado que el tipo promedio de los préstamos (no diferencia entre los sujetos al fraude y los otros) se situaba en " el 8,57% , frente al 6,31% considerado como tipo de mercado", continuando afirmando que " la razón de que el tipo de los préstamos fuera superior era que los tipos de interés de mercado habían caído desde la fecha de la concesión de los préstamos hasta la cancelación. Así, por ejemplo, el tipo interbancario a 20 años cayó desde el 6,60% a finales de 1996 hasta el 6,20% a principios del año 2000 y al 4,80% en agosto de 2007". Y, pese a ello, como indica la Abogacía del Estado, los préstamos nunca se cancelaron y los intereses se siguieron pagando. De forma que sólo cuando interesó incrementar la deuda para pagar la venta de la cartera se optó por la cancelación, incrementando de este modo la deuda de GEPESA frente a la matriz.

No existió por tanto voluntariedad, la decisión fue tomada por la matriz. Lo que implica que no existía una obligación legal o contractual de la entidad recurrente al pago de las cláusulas penales y, por lo tanto, no pueden ser consideradas como gasto. En este sentido, nuestro precedente contenido en la SAN (2ª) de 21 de mayo de 2009 (Rec. 416/2005) donde razonamos que analizada la operación en su conjunto se pone de manifiesto " más allá de toda duda razonable, que la citada operación fue impuesta a la demandante por la matriz del grupo, que la actora no obtuvo beneficio alguno -al contrario de lo sucedido con la titular de las acciones adquiridas-, y que se vulneró el

principio de libre concurrencia en los términos acordados por las resoluciones recurridas ". Sentencia que, por lo demás, fue confirmada por la STS de 18 de julio de 2012 (Rec. 3779/2009).

No existe lesión del principio de actos propios por el hecho de que la Inspección admitiese como no fraudulentos determinados préstamos, pues lo que se discute aquí es la voluntariedad de la cancelación con incremento buscado de la cuantía adeudada y en beneficio de la matriz. Tiene por ello razón la Abogacía del Estado cuando razona que " no hay contradicción alguna de la Administración, ni acto propio previo, puesto que la situación jurídica de los intereses es distinta de la situación del pago de las penalizaciones" - p. 7 del escrito de contestación a la demanda-

Y tampoco cabe entender que la negativa a la admisión de la penalización suponga que no deba entenderse computable la plusvalía correspondiente a la venta del negocio de plásticos, pues se trata de cuestiones claramente diferentes. Como se indica en el Acuerdo de liquidación -p. 38- " los argumentos vertidos para la deducibilidad de las penalizaciones por cancelación del pasivo no se refieren al carácter forzoso de las transmisiones realizadas, es decir, no se cuestionan las transmisiones realizadas, ni la cancelación del pasivo (al margen...de lo que está afectado por el fraude de ley) sino, por el contrario, se refieren a la existencia o no de una responsabilidad de la sociedad prestataria GEPESA en la cancelación de los préstamos que tenía con sociedades del Grupo GE.....al margen de los afectado por el fraude de ley, la transmisión ha tenido lugar y la cancelación del pasivo también, con sus plenos efectos. Lo que no resulta admisible es que el obligado tributario, aprovechando estas operaciones, que se enmarcan precisamente en que el Grupo GE va a vender su división de plásticos a SABIC, pretenda defender que la cancelación del préstamo intragrupo se debe a un acto voluntario de GEPESA merecedor de una penalización del importe señalado". Y es que, en efecto, una cosa es la venta a un tercero y otra muy distinta que la cancelación de un préstamo intragrupo se deba a un acto de GEPESA que pueda ser calificado como voluntario.

El motivo se desestima.

Cuarto.

Sobre la procedencia de la aplicación del crédito de impuesto generado por GEPESA.

El motivo se desarrolla con detalle en las pp. 64 a 70 de la demanda. Se trata de determinar si es posible aplicar en la presente regularización el "crédito tributario" acreditado por la entidad por el concepto de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

GEPESA venía perteneciendo al grupo fiscal 73/96 hasta su salida a partir del 31 de agosto de 2007, fecha en la que se extinguió el grupo fiscal. A partir del 1 de septiembre de 2007 se incorporó al grupo fiscal 373/07, cuya sociedad dominante es SABIC INNOVATIBE PLASTICS GP BV.S COM.

En la declaración correspondiente al último ejercicio en que el grupo 73/96 existió, es decir, la correspondiente al 1 de enero al 31 de agosto de 2007, se consignó un crédito del impuesto por importe de 1.622.140 €, en concepto de reinversión de beneficios extraordinarios Indicándose en el Acuerdo de liquidación que " tal como consta en los modelos 200 de la entidad y 220 del nuevo grupo fiscal, correspondiente al ejercicio 2007/2008, primero de su existencia, GEPESA ha rescatado, para incorporarlo al nuevo grupo, el crédito de impuesto que, por su importe....y en concepto de reinversión de beneficios extraordinarios, había consignado en los correspondientes modelos del último ejercicio de existencia del grupo 73/96".

La sociedad demandante indica que no aplicó dicho crédito en la declaración que presentó con el grupo fiscal 73/96 por la inexistencia de cuota alguna; pero que una vez que como consecuencia de la regularización existe una cuota positiva, solicita la regularización completa y, por lo tanto, el juego de la deducción.

La Administración razona que lo que realmente se plantea es " quien tiene derecho a aplicar ese crédito constituido por la deducción por reinversión acreditada por GEPESA mientras estuvo en el grupo fiscal 73/96, una vez extinguido dicho Grupo fiscal e incorporada esta entidad al Grupo fiscal 373/07". Siendo su tesis que " la entidad que acreditó en el seno del grupo ciertas deducciones, al salir de éste se las lleva y es ella la que ostenta el derecho a aplicarlas ya en su autoliquidación en régimen de tributación individual ya en sede del nuevo grupo en el que se haya integrado; y con independencia de que las haya aplicado inmediatamente en la primera declaración liquidación presentada en sede del nuevo grupo o simplemente se hayan consignado como aplicables en ejercicios futuros".

Lo curioso del caso, si se nos permite la expresión, es que en el Acuerdo de liquidación -p.41- se dice que la Inspección " había sostenido el criterio ahora defendido por el obligado tributario", pero vista la " interpretación que ha dado el Tribunal Supremo del art 95.1.c) de la Ley 43/1995 (actual art.81.1.c) del TRLIS) impiden que la Inspección puede aplicar en la liquidación del IS del extinto grupo fiscal 73/96 el crédito fiscal asumido por GEPESA

desde el 1 de septiembre de 2007, aunque las actuaciones inspectoras seguidas en el presente procedimiento de inspección, respecto al citado grupo y a la entidad dominante, hayan puesto de manifiesto una base imponible positiva del grupo y, consiguientemente, una cuota íntegra positiva, por cuanto que a la fecha del presente acuerdo de liquidación el derecho a la compensación ya no está en la esfera jurídica del grupo 73/96. Este derecho de compensación corresponde a la entidad SABIC INNOVATIVE PLASTICS ESPAÑA a título individual desde 1/09/2007 y, conforme al régimen de consolidación fiscal, la entidad ha integrado el ejercicio de este derecho en el nuevo grupo de consolidación fiscal al que pertenece como entidad dependiente, esto es, en el grupo 373/07".

Es decir, la Administración sostiene que, en principio, la posición de la sociedad demandada es razonable, no obstante, no puede aplicarla vista la doctrina contenida en las STS 20 y 22 de noviembre de 2007 (Rec. 9465/2004 y 7539/2004).

El TEAC analiza el problema en las pp. 27 a 34 y llega a la misma conclusión que la Inspección, razonando que " la cuestión que realmente se plantea es quién tiene derecho a aplicar ese crédito constituido por la deducción de la reinversión acreditada por GEPESA mientras estuvo en el Grupo fiscal 73/96, una vez extinguido dicho grupo fiscal e incorporada esta entidad al Grupo Fiscal 373/07". Se trata de interpretar el alcance de las indicadas sentencias, pues recuérdese que de no oponerse su doctrina a lo pretendido por la recurrente, la Administración no tiene inconveniente a tener en cuenta el crédito fiscal descrito, es más, conforme se razona lo hubiese hecho de no entender que las sentencias no se lo permitían.

Como se infiere de las sentencias indicadas el problema que se le planteó al Tribunal Supremo fue muy concreto, tanto el Grupo, como las sociedades que salieron del mismo, hicieron uso del mismo crédito fiscal, lo cual, no es preciso extenderse en ello, desde parámetros de simple sentido común no es posible.

Se trataba de interpretar el alcance del art. 95 de la LIS , 43/1995 -cuya redacción se trasladó al art 81 del TRLIS- conforme al cual: "1.- En el supuesto de que existieran, en el periodo impositivo en que se extinga el grupo de sociedades o se pierda el régimen de los grupos de sociedades, eliminaciones pendientes de incorporación, bases imponibles negativas del grupo de sociedades o deducciones en la cuota pendientes de compensación, se procederá de la forma siguiente:...c) Las sociedades que integren el grupo en el periodo impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo de sociedades en la proporción en que hayan contribuido a la formación del mismo.....3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando alguna o algunas de las sociedades que integran el grupo de sociedades dejen de pertenecer al mismo ".

Como se infiere de la lectura de la 22 de noviembre de 2007 (Rec. 7539/2004), la posición de la Abogacía del Estado era que " sólo en la medida en que el Grupo no las aplique, pasarán a pertenecer a la sociedad que ha dejado de pertenecer al Grupo. Si SEPI, como consecuencia de una inspección o por cualquier otra circunstancia, aplica las deducciones, la liquidación de ENDESA incurriría en ilegalidad. Por eso cree el Abogado del Estado que ENDESA no puede ser titular de las deducciones, porque las aplicó el Grupo SEPI, de lo que deduce que ENDESA no puede aplicar las deducciones mientras que SEPI tenga la posibilidad de aplicarlas. Frente a esta interpretación, la Sala estima, con la Sala de instancia, que la expresión deducciones "pendientes" no puede ser objeto de una interpretación tan restrictiva para la sociedad que se separa de un grupo que, en la práctica, el derecho a la compensación de las deducciones pendientes, legalmente otorgado sin restricciones ni condicionamientos y menos aún sujeto a conditio resolutoria", quede sin práctica posibilidad de existencia, pues permitiría al Grupo un cómodo proceso de aplicación de deducciones pendientes, que no solo pasaría por encima de situaciones consolidadas como la creada por la propia declaración (de ENDESA en este caso) sino también elegir qué deducciones a compensar y cuáles no, en función de las empresas inicialmente titulares del derecho a la compensación de tales deducciones".

Por lo tanto, concluye el Tribunal " entendemos que del art. 95 de la LIS no cabe deducir que el derecho de las sociedades que integran el grupo a la práctica de las deducciones sea limitado conceptualmente y que sólo pueda ser ejercitado por las sociedades que procedan a la separación en la parte no empleada por el grupo mismo hasta tanto no prescribiera; todo lo contrario, los términos que emplea el art. 95.1.c) de la LIS son categóricos ("la compensación se practicará...), sin que el tenor literal del precepto autorice una interpretación como la que sostiene el representante de la Administración".

La tesis de la Abogacía del Estado, por lo tanto, se basaba en la preferencia del derecho del Grupo sobre la sociedad que se separa del mismo y el Tribunal es claro: no existe dicha preferencia, el derecho de la sociedad saliente no está supeditado a que el Grupo del que se sale no aplique las deducciones.

Una vez que se analiza cual fue la posición de la Abogacía del Estado, se entiende también la respuesta de la Sala contenida en la STS 20 de noviembre de 2007 (Rec. 9465/2004). En efecto, como la Abogacía del Estado sostenía que la sociedad saliente no podía aplicar las deducciones mientras pudiese aplicarlas el Grupo, se comprende que el Tribunal razona que " de la literalidad del texto legal se infiere, sin género alguno de dudas, que el derecho a la deducción se atribuye a la sociedad que deje de pertenecer (al grupo) en la proporción en que haya contribuido a su formación (en este caso, la deducción). Las interpretaciones sobre el sentido de la expresión "pendientes" que formularon el Abogado del Estado y SEPI son inaceptables. Es patente que el apartado 1 del precepto analizado es puramente descriptivo, lo que excluye que por su contenido las deducciones puedan ser atribuidas a ninguna de las sociedades involucradas en la controversia. Es el apartado c) de dicho precepto el que regula la atribución, y lo hace en el sentido de adjudicarla a las sociedades integrantes del grupo en la "proporción en que hayan contribuido a la formación del mismo". Además, la aplicabilidad de este precepto a las situaciones en que una de las sociedades dejen de pertenecer al grupo es incuestionable, a tenor del párrafo tercero del texto antes transcrito, pues el precepto contempla no sólo las hipótesis de "extinción" del grupo, sino también los casos en que una sociedad deja de pertenecer al grupo, y eso es lo que sucede en el asunto litigioso ".

Dicho de otro modo, el Tribunal Supremo ante el hecho de tanto el grupo como la sociedad saliente habían realizado la deducción, se vio necesariamente en la tesitura de analizar cual deducción era la preferente y concluyó que lo era la de la sociedad, no la del grupo.

Ahora bien, el caso que ahora enjuiciamos, salvo mejor lectura, es diferente. En efecto, en nuestro caso, no se discute, que el grupo saliente y la sociedad que entró en el nuevo grupo no han hecho uso del crédito fiscal debatido y lo que pide la sociedad SABIC INNOVATIVE PLASTICS ESPAÑA - sucesora de la anterior y ya integrada en el nuevo grupo- es que se tenga en cuenta dicho crédito fiscal a la hora de regularizar la situación, en aplicación del principio de regularización integral.

Repárese en que es la sociedad sucesora de la saliente e integrada en el nuevo grupo la que pide se le aplique un crédito fiscal que no ha sido ejercitado. Impedir esta posibilidad, que en principio no genera perjuicio alguno a la Hacienda Pública -de hecho no se nos razona que se cause perjuicio de ninguna clase- con base a una doctrina elaborada para un caso especialmente singular, entendemos que no es de recibo y que, lejos de ello, conceder la regularización con el alcance pretendido, con valoración de las concretas circunstancias concurrentes, es conforme a Derecho, siempre que con posterioridad no se haya hecho uso de dicho crédito fiscal.

En suma, la interpretación sostenida por la Administración, si bien razonable, entendemos que resulta excesivamente rigurosa y no se pliega a las circunstancias del caso concreto, sin que la posición que sostenemos, entendemos, resulte contraria a la doctrina del Alto Tribunal.

En efecto, la Abogacía del Estado razona que la sociedad saliente hizo una opción y no puede modificarla. Ahora bien, lo que dice el Supremo, salvo mejor lectura, no es eso. Lo que sostiene es la prevalencia el derecho de la sociedad saliente sobre el del Grupo. En nuestro caso, es razonable que se pida cambiar el sentido de la opción pues no se ejercitó en su día, vista la declaración efectuada, y la opción la está realizando la sucesora de la empresa saliente, sin que, además, se haya ejercitado el derecho a la deducción por parte del grupo del que se salió.

El motivo se estima.

QUINTO.- Sobre la inexistencia de conducta típica, improcedencia de la sanción de origen de estos autos por no resultar conforme a Derecho la liquidación confirmada por el TEAC.

El motivo se desarrolla en la primera demanda en las pp. 70 a 85. Antes de examinar las argumentaciones de la recurrente, conviene describir lo efectuado por la Administración.

Lo que la Administración sanciona no es el fraude -lo que no podía hacer con la normativa anterior-, sino la cancelación de los préstamos para hacer operativa la penalización y, de éste modo, disminuir la base imponible al incrementar los gastos. En las pp. 26 y 27 de la Resolución sancionadora se explicó por la Administración que era consciente de que no podía sancionar el fraude de ley, pero razonó que, en relación con los préstamos con base a operaciones en fraude de ley, " si bien lógicamente tienen su origen últimos en estas operaciones, sin embargo, supone [la cancelación] un elemento nuevo, deliberado por parte del sujeto pasivo, que ha implicado una minoración de la base imponible sin fundamento alguno". Sin embargo, el TEAC no compartió dicha opinión, y anuló las sanciones que traían causa en las operaciones declaradas fraudulentas, pues conforme a la legislación entonces vigente, " el legislador tributario no ha previsto sanción administrativa para el fraude de ley...el fraude de ley es atípico porque carece de ocultación lo que determina la ausencia del elemento subjetivo característico de toda defraudación". Y " las penalizaciones de los préstamos contraídos para financiar la compra de acciones ha sido englobada en la declaración de fraude de ley" , por lo que el Tribunal considera que por impedirlo la norma no puede

sancionar las operaciones englobadas en la declaración de fraude de ley, pero sí las no englobadas en dicha declaración, aunque guarden conexión, es decir, las referentes a la penalización de los préstamos no fraudulentos.

En las pp. 72 y ss. la recurrente sostiene que no existe culpabilidad, que la culpabilidad no está razonada y que existe una interpretación razonable de la norma. Al margen de indicar que existe una contradicción en que no se aprecia culpabilidad en los supuestos de operaciones fraudulentas y si se aprecie en las que no lo son.

Comenzando por éste último argumento, lo cierto es que, en nuestra opinión, no es correcto. En efecto, el TEAC no dice que el comportamiento relativo a la cancelación de los préstamos anticipados no sea culpable, que lo es; lo que dice es que al existir vinculación entre estos y las operaciones en fraude, al guardar conexión y por disposición expresa del legislador no puede sancionarlos. Es un problema de tipicidad, no de culpabilidad. En todo caso, la decisión del TEAC nos vincula al ser firme, sin que podamos empeorar, en ningún caso la posición del recurrente - reformatio in peius-. Ahora bien, lo que no debe impedirnos la decisión del TEAC es valorar el conjunto de la operación a los efectos de determinar la existencia de culpabilidad.

Entrando en la culpabilidad, sin duda, se encuentra razonada. No nos cabe duda, siempre salvo mejor criterio, que la operación fue diseñada en su conjunto para disminuir en el máximo posible la base imponible y tributar lo mínimo posible en España. La cancelación global de la totalidad de los préstamos, generando un incremento de la deuda frente al prestamista, no es sino la culminación de la citada operación.

En este sentido, la Resolución es muy clara y tras exponer la teoría general de la culpabilidad, por nadie discutida, describe las operaciones de fraude anteriores a 2007 y las ocurridas en 2007. Ahora bien, la Resolución en las pp. 25 y ss diferencia ente " una minoración de las bases imponibles por importe de 152.987.623,17 € [las operaciones relativas al fraude] y 114.584.745,83 € [las relativas a las plantas operativas, no fraudulentas, y en las que se centra el debate]". Y sostiene, respecto de estas últimas, que son las que nos interesan, vista la Resolución del TEAC, que " igual fuerza despliegan las argumentaciones de la ausencia de voluntariedad de GEPESA en la cancelación de unos préstamos que tienen su origen en que la matriz quiera venderla...a SABIC". Y tras describir la conducta se razona que " de nuevo nos encontramos con conductas incomprensibles que sólo encuentran una explicación en el objetivo de vaciamiento de la deuda fiscal española". Y más adelante, se añade que " el obligado tributario actuó con conocimiento y voluntad en cuanto a las decisiones que tomó respecto a la forma de aceptar la cancelación de los préstamos, por cuanto que todas ellas condujeron a un mismo resultado: vaciar de beneficios la sociedad española y conseguir un crédito tributario a futuro, mediante la acreditación de una base imponible negativa. Por ello, esas conductas son merecedoras de sanción".

Basta con la lectura de las pp. 21 y ss. para concluir que la culpabilidad está sobradamente motivada, al margen de que la recurrente pueda no compartir dichos razonamientos. La Sala si los comparte. La operación fue diseñada en los términos y con la finalidad que repetidamente hemos descrito y como afirma el TEAC, recogiendo lo razonado por la Resolución, " a nadie se le escapa que ninguna empresa independiente hubiera aceptado una situación similar, con independencia de los beneficios o ingresos que hubiera obtenido por otro vía. Nadie admite pagar algo de lo que no es responsable o, dicho de otro modo, asumir el coste de algo que no ha decidido".

El recurrente alega también infracción del non bis in idem -pp. 85 y ss- pero este argumento lo analizaremos al examinar el siguiente motivo.

Por lo tanto, en principio el motivo se desestima, sin perjuicio del alcance que pudiera tener la estimación del motivo relativo a la liquidación sobre al cálculo de la sanción.

Sexto.

Sobre el recurso acumulado contra la Resolución del TEAC de 2 de junio de 2016.

Sin perjuicio del alcance que con respecto al cálculo de la sanción pudiese tener la estimación descrita en el Fundamento de Derecho Cuarto, conviene ahora analizar las cuestiones debatidas y objeto de demanda en relación con la Resolución del TEAC de 2 de junio de 2016.

Para ello, conviene realizar una sucinta descripción de lo ocurrido:

Como hemos descrito con anterioridad, en la primera de las Resoluciones recurridas, el TEAC estimó en parte el recurso, confirmando la liquidación, pero anulando en parte la sanción, lo que implicaba que la Administración, acatando lo resuelto cuantificase de nuevo la sanción, con el fin de ajustarla a lo decidido. Se trataba de ejecutar lo decidido por el TEAC, no por sentencia y por lo tanto, la Sala debía esperar al agotamiento de la vía

económico-administrativa. Dicha vía se agotó con la Resolución del TEAC de 2 de junio de 2016, por lo que, guardando conexión las dos Resoluciones, se acordó la acumulación.

Pues bien, en ejecución de la primera Resolución, que se notificó el 10 de junio de 2015, el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de Control Aduanero y Tributario, notificó a la interesada Acuerdo de ejecución parcial de la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2015.

En dicho Acuerdo, sin duda, se cometió un error, pues la sanción se calculó por infracción del art. 191.2 de la LGT, es decir, por haber dejado de ingresar determinadas cantidades; cuando lo cierto -basta la lectura de la p. 35 de la Resolución sancionadora- para observar que las sanciones impuestas fueron dos, una por infracción del art. 191.2 de la LGT -por cifra de .8.762.631,79€- y otra por infracción del art 195 de la LGT -acreditar improcedencia de partidas a compensar- por un total de 32.124.538,39 €. En resumen, el Acuerdo de ejecución omitió toda referencia al art. 195 de la LGT y fijó la sanción por infracción del art. 191.2 en 3.170.750,28 €.

La Administración se dio cuenta de la omisión padecida y el 10 de junio de 2005 notificó a la entidad una propuesta de rectificación por error material del anterior Acuerdo. La interesada formuló alegaciones el 16 de junio de 2015. La Administración dictó nuevo Acuerdo fijando la sanción en: 3.170.750,28 € por infracción del art 191.2 de la LGT y en 13.756.206,56 € por infracción del art 195 de la LGT .

Una vez que hemos descrito lo ocurrido estamos en condiciones de resolver las cuestiones planteadas por el recurrente.

Con carácter general sostiene que estamos ante una infracción del principio non bis in ídem, pues se le está sancionando dos veces por los mismos hechos. Su tesis es que el Acuerdo de ejecución supone la imposición de una nueva sanción e implicaría que anulada en parte una sanción, ya no es posible sancionar.

El recurrente se basa en que según el art. 66.2 del RD 520/2005, " los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en que tuviese su origen el acto objeto de la impugnación". Ahora bien, de dicha norma no cabe deducir que estemos ante un nuevo proceso sancionador, lejos de ello, lo que está diciendo la norma es que el acto nuevo no forma parte del procedimiento en que tuviese su origen, sino que estamos ante un acto dictado en ejecución de la Resolución del TEAC. Dicho de otro modo, lo que dice la norma es precisamente lo contrario, es decir, que no estamos ante un anterior o ante un nuevo proceso sancionador, sino ante la simple ejecución de un acto. Ejecución que se regula en el art. 66 del RD 520/2005, norma es que es muy clara al indicar que " los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos,...".

Esta línea interpretativa es compartida, entre otras, por la STSJ de Aragón de 22 de junio de 2016 (Rec. 360/2014) y ha sido reiteradamente sostenida por esta Sala, así, a título de ejemplo, nuestra SAN (2ª) de 1 de octubre de 2015 (Rec. 491/2012) razona que " no se trata pues de subsanar o cumplimentar por parte de la Administración un vicio esencial, tal como señalamos en nuestra sentencia de 16 de febrero de 2001, Rec. 57/2008 , o de practicar misma regularización, STS de 11 de abril de 2014 , FJ 6, sino de ejecutar dos pronunciamientos, por lo que no resulta invocable el principio non bis in ídem, dado que falta uno de los presupuestos de este principio, la incoación de un nuevo procedimiento sancionador, STS de 16 de diciembre de 2014, Rec. 3611/2013 ". La STS de 4 de febrero de 2016 (Rec. 1370/2011), que invoca el recurrente no es de aplicación al caso, al enjuiciar, salvo mejor lectura, un supuesto distinto.

Por otra parte, se sostiene la indebida aplicación del art 220 de la LGT, pues en opinión del demandante no estamos ante un supuesto de rectificación de errores, sino ante un error jurídico. Los razonamientos del recurrente no pueden ser compartidos.

En efecto, de conformidad con lo establecido en el art. 220.1 de la LGT " el órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritmético, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción...La Resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que rectifica".

La STS de 2 de junio de 1995 (Rec. 3811/1911) realiza un resumen de la doctrina del TS al indicar que el Tribunal " tiene establecido que el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí sólo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose «prima facie» por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho), por lo que, para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores materiales o de hecho, se requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: 1) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas, o transcripciones de documentos; 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los

datos del expediente administrativo en el que se advierte; 3) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables; 4) que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos; 5) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); 6) que no padezca la subsistencia del acto administrativo (es decir, que no genere la anulación o revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión, porque ello entrañaría un «fraus legis» constitutivo de desviación de poder); y, 7) que se aplique con un hondo criterio restrictivo".

Pues bien, aplicando la precedente doctrina, es convicción de la Sala que en el caso de autos estamos ante un error material. En efecto, como razona el TEAC " la sanción ex artículo 195 LGT que también se imponía en dicho acuerdo sancionador resultó confirmada,..... Por consiguiente, cuando el Acuerdo de ejecución parcial de la Resolución del TEAC cuantifica la sanción relativa al art 191.2es evidente que a la luz del expediente, estaba olvidando incluir la sanción del art 195, por lo que se trata de un error patente y no de un error jurídico, como la interesa aduce"

El motivo se desestima.

Séptimo.

Sobre las costas.

La estimación parcial del recurso implica que no existe condena en costas y que, por lo tanto, cada parte deberá soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA -. Siendo por ello innecesario examinar los argumentos relativos en torno a la no imposición de las costas en caso de desestimación del recurso.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. Blanca María Grande Pesquero en nombre y representación de SABIC IN NO VATIVE PLASTIC ESPAÑA CSPA contra las Resoluciones de del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2014 (RG 5851/11; 1357/12 y 7325/12) y la Resolución de 2 de junio de 2016 (RG 5851/11/50 IE; 7325/12/50/IE y 6853/15); las cuales anulamos en la medida en que se opongan a lo acordado en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

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

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo Sr. Magistrado Ponente D, MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.