

ANUARIOS

2016 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2015 de los grandes despachos

Baker & McKenzie • Bufete Barrilero • Clifford Chance • CMS Albiñana & Suárez de Lezo • Cuatrecasas, Gonçalves Pereira • Deloitte Abogados • Duran-Sindreu • Ernst & Young Abogados • Garrigues • Hogan Lovells • KPMG Abogados • Landwell PwC • Linklaters • Ontier • Pérez-Llorca • Ramón y Cajal • Uría Menéndez

■ LA LEY



Wolters Kluwer

ANUARIOS

■ LA LEY

2016 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2015
de los grandes despachos



Wolters Kluwer

Consulte en la web de Wolters Kluwer (www.digital.wke.es) posibles actualizaciones, gratuitas, de esta obra, posteriores a su publicación.

© **Wolters Kluwer España, S.A.**

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wke.es
<http://www.wolterskluwer.es>

Edición: junio 2016

Depósito legal: M-19797-2016
I.S.B.N.: 978-84-9020-521-1 (papel)
I.S.B.N.: 978-84-9020-522-8 (digital)

© **WOLTERS KLUWER ESPAÑA, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **CEDRO** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.
Printed in Spain

1. HECHOS

1.1. Antecedentes de hecho

Los hechos fundamentales en los que se enmarca la Sentencia cuyo estudio nos ocupa y que tendrán una importante relevancia en cuanto a su fallo, son los siguientes:

1.1.1. *Sobre los datos fácticos de las operaciones objeto de discusión*

- El 27 de diciembre de 2000 se produce la fusión a nivel mundial de los Grupos farmacéuticos Smithkline Beecham y Glaxo.
- Con anterioridad a la fusión, Glaxo Wellcome y Smithkline Beecham (posteriormente GlaxoSmithkline), que eran competidoras en el mismo sector, disponían de una estructura muy similar en cada uno de los países en los que desarrollaban su negocio, no sólo en cuanto a la comercialización de sus productos, sino también en cuanto a su fabricación y a la actividad de investigación y desarrollo.
- En 2001, la matriz de ambas entidades decidió reorganizar (integrar y reestructurar) las operaciones de sus dos Grupos españoles, adoptando como cabecera a la sociedad holding GlaxoSmithKline, S.A. Los dos grupos existentes en España eran los siguientes:
 - El Grupo 120/98, perteneciente al Grupo Mundial SmithKline Beecham, cuya sociedad dominante en España era Sterling Pharma, S.A. (posteriormente redenominada GlaxoSmithKline, S.A., en adelante, GSK).
 - El Grupo 35/91, cuya sociedad dominante era Glaxo Wellcome, S.A. (en adelante, GW).
- Para llevar a cabo la integración de ambos grupos en España, GSK adquirió de su accionista único las acciones de GW, de forma que la compradora quedó como cabecera en España del Grupo

120/98, Grupo que aglutinaba todas las sociedades de los dos grupos antes citados, con efectos fiscales a partir del ejercicio 2002.

- Así, el 27 de junio de 2001 GSK adquiere de la entidad luxemburguesa GSK International el 100% de las acciones de GW (en adelante, GW) por el precio de 192.500.000 euros.
- Para ello, GSK obtiene un préstamo que sirve para financiar la operación concedido por la compañía GlaxoSmithKline Investment (Luxembourg), SA (en adelante, GSK Investment). El contrato de préstamo fue suscrito también en fecha 27 de junio de 2001. La entidad contaba con comparables de otros bancos independientes sobre las condiciones de financiación similares a las obtenidas por su vinculada.
- En el ejercicio 2002, GSK Investment (prestamista), cedió el contrato de préstamo a otra sociedad del grupo mundial, la entidad belga GlaxoSmithKline Biological Services, S.A. (en adelante, GSK Biological), sociedad acogida al régimen de centro de coordinación belga.

1.1.2. Sobre la regularización de la inspección

Con fecha 4 de julio de 2007 se iniciaron actuaciones inspectoras por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en relación con GSK, iniciándose expediente de fraude de Ley el 2 de marzo de 2009. Con fecha 4 de junio de 2009 la Delegación Central dictó Resolución por la que declaró en fraude de Ley las operaciones de adquisición de GW y su financiación realizadas en 2001 y anteriormente descritas, al considerar que se ejecutaron sin un objetivo empresarial distinto de la minoración del Impuesto sobre Sociedades español de los gastos financieros incurridos como consecuencia del préstamo intragrupo obtenido para la compra de la entidad vinculada GW, por lo que, a su juicio, procedía ignorar los efectos fiscales de tal financiación, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 230/1964, General Tributaria.

La Inspección concluía, por tanto, que la operación de endeudamiento llevada a cabo por el Grupo tenía una finalidad puramente fiscal, puesto que el préstamo a GSK se hizo para la adquisición de las acciones de GW, operación ésta que no resultaba necesaria a juicio de la Inspección para proceder a la integración de los dos Grupos, ya que dicha integración pudo realizarse sin coste inmediato alguno para el Grupo español, a través de una aportación no dineraria. Además, considera que por la cesión del contrato de préstamo, el prestamista a partir del 30 de diciembre de 2002, pasa a ser la entidad belga GSK Biological que sigue el régimen fiscal de los centros de coordinación belgas, no tributando los intereses en dicho país.

La Inspección también destacaba que si la escisión parcial se hubiera hecho sin la previa adquisición de las acciones de GW por parte de GSK, las actividades de las distintas sociedades del grupo hubieran sido las mismas que con la adquisición previa de las acciones de GW, por parte de GSK, la única diferencia es que GW no se hubiera integrado a efectos fiscales en el grupo 120/98.

En consecuencia, la Inspección acuerda declarar la existencia de fraude de Ley, en relación con la entidad GSK (como dominante del Grupo fiscal 120/98) por el concepto Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2002, 2003 y 2004, lo que supone negar la deducibilidad en dicho impuesto de los gastos financieros derivados del endeudamiento soportado por el Grupo Fiscal.

En ejecución de la declaración de fraude de Ley se emitieron tres Acuerdos de liquidación, dictados con fecha 9 de octubre de 2009, de los que se derivaba una deuda total a ingresar por importe de 14.972.917 euros.

Adicionalmente a lo expuesto, con fecha 2 de marzo de 2009 se inició asimismo un procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado, sobre la base del artículo 16.1 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en relación con un préstamo obtenido por GW. El préstamo se formalizó por contrato de fecha 27 de junio de 2001 entre GSK Investment (prestamista) y GW (Prestatario), por importe de 93 millones de euros. Dicho contrato fue objeto de cesión en 2002, pasando finalmente a GSK Biological, sociedad belga con estatus de centro de coordinación.

La inspección consideró que las condiciones del préstamo no se ajustaban al valor de mercado, y aplicando el método del Precio Libre Comparable incrementó las bases imponibles del referido impuesto en GW en los ejercicios 2002 a 2004, dictando acuerdo de determinación del valor de mercado del préstamo. Como consecuencia de dicho acuerdo, con fecha 9 de octubre de 2009 la inspección emitió tres Acuerdos de Liquidación, de los que resultaba una deuda total a ingresar por importe de 1.640.096,19 euros.

Tanto la resolución que declaraba el fraude de Ley como los Acuerdos de liquidación referidos fueron recurridos ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), que acumuló las reclamaciones, emitiendo una Resolución desestimatoria. Contra dicha Resolución se formuló recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.

1.2. Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2013, dictada en el recurso número 85/2011

Uno de los argumentos empleados por el contribuyente en su defensa fue que la Administración tributaria no podía declarar la existencia de fraude de Ley respecto de negocios jurídicos realizados en el año 2001 cuyas magnitudes (precio de adquisición y su financiación) habían adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, especialmente teniendo en cuenta que el principio de seguridad jurídica, reconocido en el artículo 9.3 de la Constitución Española, garantiza precisamente la firmeza de las situaciones creadas cuando ha transcurrido el período legal de prescripción.

En el recurso también se incluían argumentos de fondo (como que las operaciones discutidas se realizaron por razones económicas, que en el préstamo suscrito por GW se respetaron los parámetros mercantiles entre partes independientes, etc.), los cuales, como a continuación se expondrá, no fueron analizados por la Audiencia Nacional, por no resultar necesario.

La Audiencia Nacional dictó, con fecha 21 de noviembre de 2013, Sentencia estimatoria del recurso número 85/2011 planteado. La Sala de lo Contencioso-Administrativo se remitía para su resolución a las Sentencias de fecha 24 de enero de 2013, dictada en el recurso 440/2009 (el caso HP, que fue objeto de análisis en el Anuario relativo al año 2014) y de 24 de julio de 2012, dictada en el recurso 284/2009 (el caso Ebromyl, también analizado en el Anuario relativo al año 2012). Sobre la base de sus pronunciamientos previos, y sin que fuera preciso entrar a analizar las cuestiones de fondo, la Sala consideró que la Administración tributaria no podía declarar la existencia de fraude de Ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos -ejercicio 2001, no comprobado y cuyos datos y magnitudes habían adquirido firmeza-, aunque los efectos de tales operaciones (i.e. generación de gastos financieros) se hubieran prolongado en el tiempo, abarcando también ejercicios no prescritos (ejercicios 2002 a 2004, objeto de comprobación).

Sobre la base de lo anterior la Sala estimó el motivo invocado por la entidad, sin necesidad de abordar las demás cuestiones planteadas por la actora. Ningún pronunciamiento hizo sobre la prescripción en relación con la valoración a mercado del préstamo suscrito por GW, centrándose únicamente en el expediente de fraude de Ley.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2013 fue recurrida ante el Tribunal Supremo por la Abogacía del Estado.



Práctica Fiscal para Abogados 2016 da continuidad a esta obra que nació con el objetivo de compartir con los profesionales dedicados al Derecho Tributario los casos de mayor relevancia e interés para la práctica por parte de un conjunto de despachos colectivos. En esta ocasión, han sido 17 los despachos que han colaborado en la tarea de analizar y comentar los 28 casos seleccionados, que permiten al lector acercarse a sus principales claves interpretativas que los autores exponen con la riqueza y la calidad que les confiere su intervención o conocimiento cercano de los casos comentados.

La homogeneidad del formato de esta obra contrasta con la variedad de temas analizados tal y como se refleja en el índice temático:

- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Ley General Tributaria y procedimiento tributario

Su enfoque práctico basado en el análisis de los casos presentados, le convierte en un material de estudio de gran utilidad no sólo para los abogados especializados en Derecho Tributario, sino que resulta una obra accesible para otros profesionales del Derecho interesados en la fiscalidad y, asimismo, para las tareas docentes tanto en universidades como en centros de formación post-grado, por su actualidad y acercamiento a las preocupaciones habituales en materia tributaria de empresas y contribuyentes.



ISBN: 978-84-9020-521-1



9

788490

205211



3652K27597



Wolters Kluwer