

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062803

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 157/2016, de 31 de marzo de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 378/2013

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Fraude de Ley. IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Sociedades patrimoniales. Complejo entramado de operaciones (ampliación de capital, fusión, aportación de participaciones suscripción de bonos austriacos para justificar la transparencia, etc.) para evitar la tributación de las plusvalías obtenidas en la venta de inmuebles. Como las entidades realizaban una actividad de promoción inmobiliaria no era de aplicación la transparencia fiscal ni el régimen de sociedades patrimoniales. Existe fraude de ley porque de forma artificiosa se ha conseguido una importante minoración de la carga fiscal. La adquisición de bonos austriacos mediante un préstamo carece de sentido, salvo para posibilitar la tributación como transparente. La ampliación de capital con aportación no dineraria de fincas tenía como finalidad la revalorización de éstas. La fusión sin solicitar la aplicación del régimen especial tenía como finalidad neutralizar la base imponible positiva y por la vía de la imputación obtener la devolución de las cuotas satisfechas por los absorbidos. **Compensación de bases negativas. Acreditación.** La acreditación de la procedencia y cuantía de las bases negativas es carga de la recurrente mediante la exhibición de la contabilidad y los soportes documentales, sin que le sirva la excusa que se destruyeron por tratarse de ejercicio prescrito.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10, 15 y 23.
Ley 18/1991 (Ley IRPF), disp. trans. octava.
Ley 230/1963 (LGT), arts. 23 y 24.
Ley 58/2002 (LGT), art. 14.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000378 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03128/2013

Demandante: LLOREDA, S.L; Miguel Ángel Hortensia ; Juana

Procurador: DON LUIS FERNANDO GRANADOS BRAVO

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. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ
D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D.ª CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a treinta y uno de marzo de dos mil dieciséis.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 378/2013 seguido a instancia de LLOREDA SL, D. Miguel Ángel , D.ª Hortensia y D.ª Juana y como herederos de D. Edmundo , D. Germán , D.ª María Esther , D.ª Sagrario Y D.ª Adriana , que comparecen representados por el Procurador D. Luis Fernando Granados Bravo y dirigido por el Letrado D. Josep Oriol Ramón Maset, contra la Resolución de 28 de marzo de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 3821/2010), siendo la Administración representada y defendida el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 6.803.800,62 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 19 de julio de 2013 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución 28 de marzo de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 3821/2010), desestimando el recurso.

Segundo.

. Reclamado el expediente se formalizó demanda el 20 de noviembre de 2013 en la que se solicitaba la anulación de la Resolución recurrida y de los Acuerdos que se describen en el suplico de la demanda. La Abogacía del Estado, en escrito de 14 de enero de 2014 se opuso a la demanda.

Tercero.

-. Señalándose para votación y fallo el 3 de marzo de 2016.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se recurre la Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013 que desestima el recurso interpuesto.

Los motivos de impugnación pueden condensarse en tres: La existencia de fraude de ley, la posible existencia de una doble tributación, y la admisibilidad de bases imponibles negativas procedentes de VALLDEMOSA y BRUGAROLAS (ejercicio 1995 a 1999). Ciertamente, la demanda es densa y contiene varias argumentaciones a las que iremos dando respuesta, pero todas ellas pueden ser reconducidas a las tres cuestiones señaladas.

Segundo.

Conviene comenzar por indicar que el 6 de febrero de 2002 se notificó la iniciación de actuaciones inspectoras referidas a las obligaciones fiscales de las sociedades LLOREDA SL, VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL Y EDIFICIOS BADALONA SA. Dada la extinción de las tres últimas como consecuencia de un proceso de fusión, al que luego haremos referencia, las actuaciones se entendieron con LLOREDA SL como absorbente y sucesora de las anteriores.

Como consecuencias de aquellas actuaciones se dictaron los siguientes Acuerdos que son objeto de recurso:

-Acuerdo de 11 de octubre de 2005, dictado por el Delegado Especial de la AEAT de Cataluña en relación con las sociedades LLOREDA SL, VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL declarando la existencia de fraude de ley tributaria.

-Acuerdo de liquidación de 2 de junio de 2006 por el IRPF, ejercicio 2000, a nombre de D. Miguel Ángel y D^a Hortensia , del que resulta una deuda a ingresar de 9.943,63 €. Y Acuerdo sancionador por suma de 6.091,35 €.

- Acuerdo de liquidación de 2 de junio de 2006 por el IRPF, ejercicio 2000, a nombre de D. Edmundo y D^a Juana , del que resulta una deuda a ingresar de 76.147,70 €. Y Acuerdo sancionador por suma de 39.599, 85 €.

-Acuerdo de liquidación de 2 de junio de 2006 por el IRPF, ejercicio 2000, a nombre de D. Edmundo y demás herederos, como sucesores de D^a Eulalia , del que resulta una deuda a ingresar de 25.364,38 €.

-Acuerdo de liquidación de 16 de junio de 2006 IS, ejercicio 2000 (periodo 1/12/2000 a 30/11/2000), a nombre de LLOREDA SL, del que resulta una deuda de 234.670,17 €.

-Acuerdo de liquidación de 30 de mayo de 2006 IS, ejercicio 2000 (periodo 1/12/2000 a 30/11/2001), a nombre de LLOREDA SL, por un importe de 6.596.130,45 €

- Acuerdo de liquidación de 16 de junio de 2006 IS, ejercicio 2000 (periodo 1/12/2000 a 30/11/2000), a nombre de LLOREDA SL, en calidad e absorbente y sucesora de BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL, por un importe de 3.524.308,32 €

- Acuerdo de liquidación de 16 de junio de 2006 IS, ejercicio 2000, a nombre de LLOREDA SL, en calidad e absorbente y sucesora de VALLDEMOSA SA, por un importe de 2.167.489,42 €

Dichas resoluciones fueron recurridas ante el TEAR de Cataluña, que dictó Resolución el 22 de abril de 2010, desestimando los recursos. Resolución que fue recurrida ante el TEAC y confirmada el 28 de mayo de 2013.

Tercero.

En concreto, las actuaciones en fraude de ley se basan en los siguientes datos:

1. Las actuaciones inspectoras se iniciaron con carácter general para verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de las sociedades y personas físicas en el ejercicio 2000, tanto por IS como por IRPF.

Las sociedades absorbidas presentaron declaración por el periodo 1/1/2000 a 30/11/2000. Y LLOREDA SL, por su parte, modificó su ejercicio económico haciéndolo concluir el 30/11/2000. Como consecuencia en 2000 se han iniciado dos periodos impositivos (uno de 1/1/2000 hasta el 30/11/2000 y otro de 1/12/2000 hasta el 30/11/2001).

2. La totalidad de los títulos de las sociedades LLOREDA SL, VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, pertenecían en el periodo objeto de inspección a los hermanos Miguel Ángel Edmundo y a su madre D^a Eulalia .

VALLDEMOSA SA EDIFICIOS BADALONA SA BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL LLOREDA SL

66% 66% 57,1375% 60% Edmundo
12% 12% 42,8625% 20% Miguel Ángel
22% 22% 20% Eulalia

VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SL tributaban en régimen de transparencia fiscal desde el ejercicio 2008. Consta descrita con detalle la distribución en el folio 3 y ss del Acuerdo de fraude de ley, donde se describe, además, como se adquirieron los títulos -p. 3 y 4-. Así como el coste total de los mismos de las entidades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA que fue, en total, de 9.623.410 pts.

Tanto VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA eran propietarias de terrenos edificables que, adquiridos desde hacía tiempo, acumulaban unas plusvalías tácitas muy elevadas.

El objeto social de LLOREDA SL, VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, se define en sus estatutos -p. 5 del Acuerdo- y es en esencia, la actividad inmobiliaria en sentido amplio.

3.- La gestión y composición patrimonial de VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, es analizada a los folios 5 a 15 del Acuerdo. De los hechos descritos interesa destacar:

-Que VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA carecían de personal empleado, de local (ni propio ni arrendado), ni de equipos informáticos para el desarrollo de su actividad u otro inmovilizado.

-Consta que BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA recibían facturas de ORTHOGAR SL por la prestación de servicios en 199/2000, que según los obligados tributarios -los conceptos no constan en las facturas- lo eran por gestión de ventas, confección de presupuestos y contabilidad de control, servicios de secretaría de sociedades y negociación de pólizas de seguro. Requeridas al efecto, la representación de las entidades indicó que sus actividades de contabilidad, de comercialización, fiscales y de promoción eran realizadas por la sociedad ORTHOGAR SL y CONSTRUCTORA INMOBILIARIA SL, si bien la contratación de materiales, según escrito presentado, la realiza cada una de las sociedades promotoras o las descritas en el encabezamiento de éste párrafo, de forma que ORTHOGAR SL y CONSTRUCTORA INMOBILIARIA, únicamente realizan funciones de " coordinación y gestión ". Se describen con detalle la titularidad de estas sociedades, resultando que los accionistas, de forma directa o indirecta, son las mismas personas físicas Miguel Ángel Edmundo / Eulalia . La primera tiene 20 empleados y la segunda 40.

-EDIFICIOS BADALONA SA, tenía un activo en el momento de la fusión por un valor total de 760.312.788 pts. El importe de los beneficios no distribuidos en los diez años anteriores a 2000 era de 427.400.376 pts., por lo que excedían del 50% del activo a 1/1/2000 y los beneficios del propio año 2000 y de los 10 anteriores ascendían a 448.965.239 pts, por lo que también excedían del 50% del activo.

-VALLDEMOSA SA contabiliza existencias por un valor de 607.202.885 pts, de ellas, 566.127.584 pts corresponden al valor de la promoción en curso denominada Viladomiu III, construida sobre un terreno en Badalona. Se trata de un edificio que comprende cuatro bloques denominados O, M, N y L. Los tres primeros son construidos sobre terrenos de su propiedad y el último sobre una propiedad que comparte con LLOREDA.

El bloque N se finalizó durante el 2000 y se ha procedido a la venta de viviendas y parkings durante el año 2000, ya por LORREDA. La contabilidad de LLOREDA SL, refleja que el coste de las ventas del bloque N en el periodo impositivo finalizado a 30/11/2000, ascendió a 632.544.251 pts (de ellas 214.091.863 corresponden a plusvalías tácitas que afloran en la operación de fusión con LLOREDA). A 30/11/2000, el inventario de LLOREDA valora las existencias correspondientes al bloque N en 181.582.285 pts (de las que 40.816.967 pts son plusvalías tácitas incorporadas a existencias como valor del terreno).

A 30/11/2000 el bloque M aparece en el inventario de LOOREDA con un valor de 736.886.928 pts (de un valor del terreno de 274.780.795 pts, las plusvalías tácitas afloradas suponen 254.907.751 pts, y el valor de la construcción 462.103.133 pts). El bloque L se valora en el inventario en 415.634.437 pts (de las que la construcción supone 138.631.840 pts, el terreno 277.002.597 pts y de este las plusvalías afloradas 256.968.865 pts).

Por último se contemplan separadamente el parking L-M con una obra en curso de 102.599.991 pts.

El bloque M se vende durante el 2002 y el 2003, y las viviendas del bloque L comienzan a venderse en 2003.

Junto al propio aumento del valor de las existencias, la variación más importante en la composición del activo a lo largo de 2000 deriva de la conclusión de un contrato con BANK AUSTRIA CREDITALSTALT AC concediendo un crédito a VALLDEMOSA bajo la condición de utilizarlo en la compra de bonos austríacos que deben dejarse en prenda al prestamista, al cual se autoriza a venderlos al fin del contrato (119 días desde la retirada de fondos y compra de valores el 17/4/2000). La inversión se mantiene desde el 17/4/2000 al 11/8/2000 y durante ese tiempo dicha inversión excede del 50% del activo de la sociedad.

-BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL tenía un activo de 353.253.354 pts. En la cuenta de existencia se recogen gastos relativos a la urbanización de una finca perteneciente a la sociedad en La Roca del Valles, donde existe la previsión de construir 241 casas. De dicho proyecto se ha iniciado la construcción de 10 casas pareadas en la denominada fase 32. Los gastos de promoción de dicha fase de elevan a 8.617.067 pts y los costes incorporados se elevan a 101.188.011 pts.

En noviembre de 2000, están en construcción junto a las 10 casas indicadas, 13 casas más en la fase 27.

Las existencias a la fecha de la extinción de la sociedad ascendían a 523.302.842 pts. En dicho importe se incluyen gastos de urbanización correspondientes a toda el área, y los costes incorporados a las casas cuya construcción se ha iniciado (fase 32 y 27). Las casas se venden a los largo de 2001, 2002 y 2003.

A lo largo de 2000 deriva de la conclusión de un contrato con BANK AUSTRIA CREDITALSTALT AC concediendo un crédito a BRUGAROLAS INMOBILIARIA bajo la condición de utilizarlo en la compra de bonos austríacos que deben dejarse en prenda al prestamista, al cual se autoriza a venderlos al fin del contrato (119 días desde la retirada de fondos y compra de valores el 17/4/2000). La inversión se mantiene desde el 17/4/2000 al 11/8/2000 y durante ese tiempo dicha inversión excede del 50% del activo de la sociedad.

4. La actual LLOREDA SL fue una SA que, en escritura pública de 11 de julio de 2000, se transforma en una sociedad de responsabilidad limitada, cuya titularidad directa o indirecta corresponde a la familia Miguel Ángel Edmundo Eulalia .

5. Tras realizar la anterior descripción, podemos pasar a describir las actuaciones realizadas y con base a las cuales la Administración sostiene que existe fraude de ley.

A. En primer lugar la Administración sostiene que para que la operación diseñada fuese posible era esencial que las entidades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, permaneciesen en el régimen de sociedades patrimoniales.

Al folio 15 del Acuerdo en el que se declara el fraude se precisa que en el caso de EDIFICIOS BADALONA, en aplicación del art 75 de la Ley 43/1995 , no se verifica " el requisito de no afectación a actividades empresariales de más de la mitad del activo, por lo que la sociedad debería haber tributado en el citado ejercicio 200 en el régimen general del Impuesto sobre sociedades en todo caso" y, en consecuencia, la excluye del acuerdo de fraude.

En cuanto a las otras dos entidades -VALLDEMOSA y BRUGAROLAS INMOBILIARIA- la inspección sostiene que las mismas realizan un actividad de promoción inmobiliaria, actividad que tiene carácter empresarial. Por tanto, "de no ser por la operación de préstamo-adquisición de bonos del gobierno austriaco por más de 90 días,...habrían tenido a los largo de todo 2000 más del 50% de su activo afecto a la actividad de promoción inmobiliaria", lo que les hubiese obligado a tributar en el régimen general -folio 15 del Acuerdo-.

Para la Administración el crédito para la compra de valores carece de sentido económico y, por ello, solicitó a los obligados tributarios que le explicasen la causa económica de la operación. La respuesta -folio 11- fue que con ello se perseguía " la formalización de otras operaciones financieras de activo y de pasivo, para consolidar, para las empresas del grupo, una nueva entidad financiera que financiara la actividad de promoción inmobiliaria....As su vez la finalidad del HYPOVEREINSBANK era iniciar en Cataluña su actividad bancaria....", lo que no cristalizó.

B. La segunda operación se describe a los folios 15 a 18 del Acuerdo y consiste en la ampliación del capital de LLOREDA con aportaciones no dinerarias.

Como ya hemos dicho, con carácter previo, LLOREDA SA se transformó en SL, lo que a juicio de la Administración era relevante pues gracias a ello no se precisó que la ampliación fuese "acompañada de informe de valoración".

En efecto, el 13 de julio de 2000 -dos días después de su transformación en SL- LLOREDA otorga escritura de aumento de capital en 2.449.632.000 pts, mediante la creación de 2.449.632 de participaciones sociales con una prima de emisión de 1.189.572.900 pts.

Las referidas participaciones son asumidas en su totalidad por los tres socios de la Compañía Edmundo y Miguel Ángel y Eulalia , los cuales, como pago aportan sus participaciones en VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA. Tales aportaciones suponen el 95% de las acciones y participaciones de VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, siendo canjeado el 5% restante en la fusión -repárese en que para que exista sociedad patrimonial es necesario que concorra la titularidad de personas físicas-.

En dicha operación se parte de las valoraciones obtenidas en un Informe de Valoración elaborado por un arquitecto en mayo de 1999. Partiendo de tal informe, el valor unitario de la acción es:

SOCIEDAD	VALOR UNITARIO EN PTS.
VALLDEMOSA SA	6.972
EDIFICIOS BADALONA SA	1.311.820
BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL (SA hasta septiembre de 1999)	174.258

Tales valores unitarios se corresponden con el siguiente número de acciones y activo neto real:

SOCIEDAD	NÚMERO DE ACCIONES	ACTIVO REAL NETO
VALLDEMOSA SA	180.000	1.256.294.043
EDIFICIOS BADALONA SA	900	1.180.637.945
BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL	8.000	1.394.062.650

Las revalorizaciones contenidas en el informe son:

SOCIEDAD	VALOR CONTABLE DE LOS TERRENOS	VALOR REAL DE LOS TERRENOS	PLUSVALÍA
VALLDEMOSA SA	107.919.523	1.186.381.569	1.078.462.046
EDIFICIOS BADALONA SA	8.601.409	676.999.224	668.397.815
BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL	44.972.785	1.447.800.000	1.402.827.215

Al folio 17 del Acuerdo se describe la revalorización en relación con cada una de las fincas.

Pues bien, como indica la Inspección, con la excepción relativa al aumento de capital de EDIFICIOS BADALONA en junio de 1992, por la aportación no dineraria, las personas físicas, en aplicación de los coeficientes reductores obtienen plusvalías no sujetas a IRPF dada la antigüedad de las participaciones.

C. La tercera operación se refiere a la fusión por absorción de sociedades.

El 14 de julio de 2000 -un día después de la operación anterior- se presenta en el Registro Mercantil de Barcelona un proyecto de fusión por absorción aprobado por los administradores de las sociedades el 10 de julio de 2000. La fusión se recoge en escritura pública el 26 de octubre de 2000, presentándose en el Registro Mercantil el 30 de noviembre e inscribiéndose el 30 de noviembre.

La ampliación de capital es de 128.928.000 pts, con una prima de emisión de 62.609.100 pts (ampliación para canjear las acciones y participaciones de las absorbidas de las que Lloreda aún no era titular, esto es, el 5% de las acciones y participaciones de las sociedades absorbidas).

Las entidades LLOREDA SL, VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA sólo se acogieron al régimen especial de fusión en lo referente a las exenciones en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En el canje de la fusión los socios personas físicas aportan las acciones y participaciones.

Cada una de las sociedades transparentes incluye en su declaración de sociedades de 2000, como base imponible las plusvalías tácitas respectivas, que en su conjunto alcanzan 2.146.687.076 pts -el detalle se describe al folio 28 del Acuerdo-.

Las cantidades a imputar, se atribuyen prácticamente en su totalidad a LLOREDA SL, mientras que a los hermanos Miguel Ángel Edmundo Germán Sagrario María Esther Adriana se les imputa la parte correspondiente a una única acción o participación de la que cada uno de ellos disfruta en usufructo.

Las imputaciones de bases imponibles se efectúan en su totalidad a LLOREDA, salvo las 2 acciones o participaciones sobre las que en cada sociedad se ha constituido usufructo.

VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA tributaron en régimen de sociedades patrimoniales; mientras que LLOREDA SL lo hizo en régimen general.

Las declaraciones presentadas se describen con detalle a los folios 19 y ss. del Acuerdo.

D. Aumento de capital de CAMIDRE. De acuerdo a escritura pública de 2 de octubre de 2010, presentada en el Registro Mercantil y inscripción el 6 de noviembre de 2000, se procedió a realizar un aumento de capital de 3.278.520.000 pts. El desembolso se produjo mediante la aportación no dineraria de 2.509.629 acciones de LLOREDA (un 95% de las acciones de la Sociedad por la familia Miguel Ángel Edmundo Eulalia).

CAMIDRE SA es una sociedad participada exclusivamente por los hermanos Edmundo Miguel Ángel y Eulalia (su madre) y que dispone del 100% en las sociedades ORTHOGAR SL, BRICA SL, INMOBILIARIA TOBIR SL, TORRE BELLVER SA, BUIGAS y del 66,96% de TER MONTAÑA SA (el resto lo detenta CONSTRUCTORA INMOBILIARIA SA). Siendo tales sociedades parte de las controladas por la familia Miguel Ángel Edmundo Adriana .

Asimismo los hermanos Miguel Ángel Edmundo son administradores de INMOBILIARIA MORA SAL, EDIFICIOS RIPOLLET SL, MALTA SA, JARDEL SL, RIPOLL SEL, TER TORROELLA SL, TER TORRELLO SL, TER SAU SL, APARTAMENTOS ALPI SL, etc.

6. Las consecuencias fiscales de lo anterior, según la Administración son:

A. VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, tributaron, al ser consideradas como sociedades transparentes, por la base imponible positiva obtenida en concepto de Impuesto sobre Sociedades, siendo imputada dicha base a los socios a 30/11/2000. No obstante, el importe satisfecho por ésta sería recuperado por LLOREDA, como consecuencia de la aplicación de las normas reguladoras del régimen de transparencia fiscal, no existiendo, en consecuencia, una tributación efectiva por parte de las sociedades citadas.

B. Por su parte LLOREDA, como socia mayoritaria (95%), recibió la imputación en el periodo impositivo 2000 de prácticamente la totalidad de la base imponible de las sociedades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA. Dicha base fue integrada por LLOREDA en su base imponible por el IS del ejercicio iniciado el 1/1/2000 y finalizado el 30/11/2000.

No obstante, al anularse su participación en las sociedades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA a causa de la absorción de las mismas se procedió a calcular la renta derivada de dicha anulación de participaciones - art 15.9 de la Ley 43/1995 -. Lo que le llevó a realizar un ajuste final negativo a su resultado contable de 3.172.774.677 pts., por la diferencia entre el valor de adquisición de sus participaciones en las sociedades citadas, incrementando en el coste de titularidad de las mismas, y el valor de transmisión de participaciones en el momento de la disolución de las entidades participadas. Este ajuste compensó en su totalidad la integración de la base imponible positiva imputada por dichas sociedades, por lo que dicha base imponible positiva no fue sometida a tributación efectiva por el Impuesto sobre Sociedades.

Además, LLOREDA se imputó los pagos a cuenta y la cuota satisfecha por el IS por las sociedades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, lo que motivó una devolución a su favor de 1.033.691.898 pts., esto es, un importe cercano a la suma de los impuestos satisfechos por las sociedades anteriores que asciende a 1.071.651.392 pts.

C. Por último, los Srs. Edmundo Y Miguel Ángel y la Sra. Eulalia satisfacen una cantidad " ínfima " a la Hacienda.

En efecto, tras la aportación de las participaciones y acciones de las sociedades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, con motivo de la ampliación de capital efectuada por LLOREDA, experimentaron una ganancia patrimonial, si bien la misma fue considerada por los interesados casi en su totalidad como no sujeta al IRPF, al haber transcurrido más de ocho años desde la fecha de la adquisición de conformidad con la Disposición Transitoria Octava de la Ley 18/1991, de IRPF .

Lo mismo cabe decir respecto de la ganancia patrimonial obtenida por la fusión por absorción de las sociedades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, que fue considerada no sujeta por los interesados.

Además, ha de tenerse en cuenta que los hermanos Miguel Ángel Edmundo y su madre, no recibieron la imputación de las bases imponibles positivas generadas en el año 2000 por las sociedades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, más que la parte correspondiente a una única acción o participación de la que cada uno de ellos disfruta en usufructo, al haber transmitido, prácticamente, antes del cierre del ejercicio sus títulos.

En resumen, para la Administración todo el proceso se traduce en la revalorización de los terrenos sin apenas coste fiscal; revalorización que a su vez determina un ahorro fiscal cuantioso en el momento de la enajenación de las promociones construidas sobre los citados terrenos.

Por ello, se declaró la concurrencia de " fraude de ley tributaria en relación con las sociedades LLOREDA SL; VALLDEMOSA SAL Y BRUGAROLAS INMOBILIARIAS SL, así como en relación con las personas físicas D. Edmundo ; D. Miguel Ángel ; y D^a. Eulalia ".

7. Tras declararse la existencia de fraude de ley, se levantaron las siguientes actas -se describen con detalle en los folios 145 y ss de la Resolución del TEAR-:

A. IRPF del ejercicio 2000 a cargo de D Edmundo y su esposa.

-La Inspección considera que no todas las ganancias patrimoniales obtenidas en el año 2000 por D. Edmundo no estén sujetas, puesto que una parte de la inversión en acciones de EDIFICIOS BADALONA fue realizada con una ampliación de capital en 1992, por lo que se aumenta la base imponible en el importe de la ganancia patrimonial que corresponde a esa inversión.

--Respecto de la declaración de fraude de ley, en relación con el IRPF del ejercicio 2000, carece de relevancia práctica, por cuanto el único efecto sería la no inclusión de las magnitudes imputadas por las sociedades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, correspondientes al ejercicio 2000, que fueron inicialmente consignadas en su declaración por el obligado tributario, pero que fueron excluidas de la liquidación provisional dictada por los órganos de gestión, que incluyeron imputaciones procedentes del ejercicio 1999, cuyas cuentas se aprobaron en el ejercicio 2000.

La liquidación practicada asciende a 76.147,70 € (60.992,84 € de cuota y 15.224,85 € de intereses).

B. IRPF del ejercicio 2000 de D. Miguel Ángel y su esposa.

-La Inspección considera que no todas las ganancias patrimoniales obtenidas en el año 2000 por D. Miguel Ángel no estén sujetas, puesto que una parte de la inversión en acciones de EDIFICIOS BADALONA fue realizada con una ampliación de capital en 1992, por lo que se aumenta la base imponible en el importe de la ganancia patrimonial que corresponde a esa inversión.

-Respecto de las imputaciones en régimen de transparencia fiscal, el obligado tributario consignó en su declaración las cuantías imputadas por las sociedades VALLDEMOSA SA, EDIFICIOS BADALONA SA Y BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL, correspondientes al impuesto IS ejercicio 2000, en lugar de las obtenidas en 1999, por lo que se imputan estas últimas, que fueron las cuentas que se aprobaron en 2000. Además, no procede la imputación de las bases del ejercicio 2000, ya que EDIFICIOS BADALONA SA no está sometida al régimen de transparencia fiscal.

La liquidación practicada asciende a 9.944,63 € (8.121,79 € de cuota y 1.822,84 € de intereses).

Además se le impuso sanción de 6.091,34 €.

C. IRPF del ejercicio 2000 de D^a. Eulalia .

-La Inspección considera que no todas las ganancias patrimoniales obtenidas en el año 2000 por D^a. Eulalia no estén sujetas, puesto que una parte de la inversión en acciones de EDIFICIOS BADALONA fue realizada con una ampliación de capital en 1992, por lo que se aumenta la base imponible en el importe de la ganancia patrimonial que corresponde a esa inversión.

-Respecto de la declaración de fraude de ley, en relación con el IRPF del ejercicio 2000, carece de relevancia práctica, por cuanto el único efecto sería la no inclusión de las magnitudes imputadas por las sociedades VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, correspondientes al ejercicio 2000, que fueron inicialmente consignadas en su declaración por el obligado tributario, pero que fueron excluidas de la liquidación provisional dictada por los órganos de gestión, que incluyeron imputaciones procedentes del ejercicio 1999, cuyas cuentas se aprobaron en el ejercicio 2000.

La liquidación practicada asciende a 25.364,48 € (20.307,60 € de cuota y 5.056,78 € de intereses).

D. A cargo de LLOREDA se practicaron los siguientes Acuerdos:

a. Acuerdo de liquidación por el concepto de IS ejercicio 2000.

-Se calcula la base imponible de acuerdo con la normativa contable, con valoración a efectos fiscales de los inmuebles recibidos según su precio histórico en las entidades absorbidas y considerando la revalorización de los mismos como revalorización contable a la que resulta de aplicación al art 15 de la Ley 43/1995 .

-Se eliminan los ajustes realizados por LLOREDA SL por los resultados de la fusión y por coste de la titularidad derivados de la alteración patrimonial correspondiente a las acciones de VALLDEMOSA SA y las participaciones de BRUGAROLA INMOBILIARIA SL y consecuencia de las operaciones de aportación no dineraria y fusión por absorción, eliminando así las disminución patrimonial que contrarrestaba la imputación de bases imponibles a las sociedades absorbidas.

-Se eliminan las imputaciones de bases imponibles y demás magnitudes imputables procedentes de VALLDEMOSA SA y BRUGAROLA INMOBILIARIA SL

La liquidación practicada asciende a 6.596.130,45 € (5.490.642,76 € de cuota y 1.105.487,69 € de intereses).

b. Acuerdo de liquidación por el IS ejercicio 2000.

Corresponde a la regularización a LLOREDA SL del segundo periodo comprendido entre el 1/12/2000 y el 30/11/2001.

La Inspección tiene en cuenta que LLOREDA SL ha incluido el resultado obtenido por las ventas de la Promoción de La Roca -fases 27 y 32.1- recibidas de BRUGAROLA INMOBILIARIA SL y de pisos en Viladomiu III, de VALLDEMOSA SA, y que ha incorporado las plusvalías tácitas afloradas en la fusión por aplicación del valor de mercado.

La liquidación practicada asciende a 234.670,17 € (5.195.891,67 € de cuota y 138.778,50 € de intereses).

c. Acuerdo de liquidación de IS ejercicio de 2000 a cargo de LLOREDA SL como sucesora de BRUGAROLA INMOBILIARIA SL.

-La Inspección considera que al haber tributado BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL en régimen de transparencia fiscal de forma fraudulenta, no procede la aplicación de dicho régimen, por lo que se elimina la imputación de bases imponibles, por lo que se elimina la imputación de bases imponibles y demás elementos tributarios a LLOREDA SL.

-Se calcula la base imponible de acuerdo con la normativa contable, por lo que no procede la aplicación del valor de mercado de los elementos patrimoniales, apreciando la similitud del conjunto de operaciones realizadas con una revalorización contable que, de acuerdo con el art. 15 de la Ley 43/1995, no altera el valor fiscal de los elementos afectados y no se integra en la base imponible. Eliminándose el ajuste fiscal positivo.

Lo que implica que la base imponible comprobada es de -10.287.693 pts.

La liquidación practicada supone una cantidad a devolver de 3.524.308,32 € (2.881.166,52 € de cuota y 643.141,80 € de intereses).

d. Acuerdo de liquidación relativo al IS 2000 a cargo de LLOREDA como absorbente y sucesora de VALLDEMOSA SA.

-La Inspección considera que al haber tributado VALLDEMOSA SA en régimen de transparencia fiscal de forma fraudulenta, no procede la aplicación de dicho régimen, por lo que se elimina la imputación de bases imponibles, por lo que se elimina la imputación de bases imponibles y demás elementos tributarios a LLOREDA SL.

--Se calcula la base imponible de acuerdo con la normativa contable, por lo que no procede la aplicación del valor de mercado de los elementos patrimoniales, apreciando la similitud del conjunto de operaciones realizadas con una revalorización contable que, de acuerdo con el art. 15 de la Ley 43/1995, no altera el valor fiscal de los elementos afectados y no se integra en la base imponible. Eliminándose el ajuste fiscal positivo.

Por otra parte se eliminan las bases imponibles negativas correspondientes a los ejercicios 1995 a 1999, al no haberse aportado los soportes contables solicitados. Por lo demás, al ser la base imponible del ejercicio negativa, no sería posible la compensación de BINS.

La liquidación practicada supone una cantidad a devolver de 2.617.489,42 € (2.145.708,37 € de cuota y 471.781,05 € de intereses).

Cuarto.

Una vez que hemos expuesto lo ocurrido, procede que analicemos la primera de las cuestiones, es decir, si existe fraude o como sostiene el recurrente nos encontramos ante un supuesto de economía de opción.

El art 24 de la ley de 1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, dispone, en lo que nos interesa, que: " Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado ". Estableciendo, por su parte, el art. 6.4 del CC que: " Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persiga un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir".

Interpretando la normativa aplicable la jurisprudencia nos enseña que:

1. Como se razona en la STS de 30 de mayo de 2011 (Rec . 1061/2007): " El ordenamiento tributario tiene la necesidad de diseñar instrumentos específicos para conciliar, en su ámbito, la proyección contradictoria de dos principios: el de legalidad y tipicidad tributaria, de una parte, que impide la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal, de manera que queda excluida la posibilidad de la analogía (art. 23.3 LGT/1963 y 14 LGT/2003); y el de justicia tributaria, que exige que deban tributar todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen, y que están en el resultado obtenido, aunque se llegue a él a

través de actos y negocios jurídicos no incluidos en la configuración estricta del hecho imponible. Así, para el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias, se utilizan tres categorías dogmáticas: la elusión fiscal que no infringe la ley tributaria pero soslaya su aplicación; la evasión fiscal que vulnera directamente dicha ley; y la economía de opción que supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal. De esta manera, puede señalarse que en la elusión, a diferencia de lo que sucede en la economía de opción, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición".

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

2. Por otra parte, al analizarse en concreto la figura del fraude de ley, el TC sostiene que: " En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorables (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una norma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habría de derivarse de una actuación ilegal" - STC 120/2005 -.

En el mismo sentido la STS de 30 de mayo de 2011 (Rec. 1061/2007) razona que: " En puridad de principios el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes" . Añadiendo la doctrina que para determinar si existe o no fraude de ley debe acudir a un doble parámetro: " el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal" .

3. Bastando con que " quien debía satisfacer el tributo no haya pagado o lo haya hecho en una cantidad menor a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma o normas eludidas ". Es decir, que se obtenga un "ahorro fiscal" - STS de 29 de abril de 2010 (Rec. 100/2005)-.

4. Siendo necesario que la Administración acredite " el propósito del obligado tributario de eludir el tributo" - STS de 29 de abril de 2010 (Rec. 100/2005) , matizando la Sala que no es necesario probar la voluntad de defraudar o, si se quiere, un comportamiento doloso, sino que basta con "acreditar que se ha obtenido un ahorro fiscal -resultado- mediante un camino -instrumento- "artificioso" aunque acomodado a la Ley ". En suma, lo que debe acreditarse es que " el camino elegido para alcanzar el resultado económico que se obtiene es, pese a su legalidad, artificioso, y de ahí deducir que se pretendía eludir el impuesto". En suma, la esencia del fraude de ley no es la intención fraudulenta o elusiva, sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada " .

5. Y, por último, como razona la STS de 9 de febrero de 2012 (Rec. 2536/2007) : " Es de sobra sabido que, antes y después del cambio de redacción, en la mayoría de los casos de fraude de ley el hecho imponible se produce. Lo que ocurre es que no se produce el mismo hecho imponible, sino que se elude -total o parcialmente- el pago del impuesto (único requisito que la ley exige) por virtud de actos que se amparan en norma dictada para finalidad distinta (concepto este de ley defraudada y ley de cobertura que, aunque no estuviera en la redacción primera, es consustancial al concepto general de fraude de ley). Añadiendo que "es por esto también por lo que, en contra de lo afirmado por la demandante, el fraude de ley puede producirse.....cuando se dé lugar a una cuantificación diferente del hecho imponible producto de ampararse en una norma de cobertura inaplicable por dictarse con finalidad distinta" .

Quinto.

Llegados a este punto la Sala puede anticipar que, según su criterio, existe fraude de ley. Pues como razona la Administración, de forma artificiosa, se ha conseguido una importante minoración de la carga fiscal.

1. En efecto, para que el conjunto de la operación proyectada fuese viable, lo primero que debía realizar la entidad era mantener los requisitos legales exigidos para que las entidades VALLDEMOSA y BRUGAROLAS INMOBILIARIA, que realizaban una actividad inmobiliaria, cumplieren el requisito de que su activo afecto a una actividad económica no superase el 50% y por un periodo superior a 90 días. Pues tal y como establece el art 75 de la Ley 43/1995 , sobre Impuesto de Sociedades (LIS) para que una sociedad sea patrimonial es preciso que " más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas ", siendo necesario que esta circunstancia concorra durante " más de 90 días ". Repárese en que como razona la Administración, en el ejercicio 2000, estas entidades se dedicaban a la " promoción inmobiliaria, loa cual constituye, en todo caso, una actividad económica".

Para ello se procedió a la realización de un préstamo-adquisición de bonos al gobierno austriaco, de modo que durante un periodo de 119 días las entidades cumplieren los requisitos exigidos por la Ley 43/1995. Como se razona por la Administración esta operación " carece de sentido dada su antieconomicidad y ..sólo resulta interesante por el efecto fiscal de posibilitar la tributación en transparencia fiscal al alterar los balances de las sociedades citadas durante más de 90 días del periodo impositivo". Así, " el préstamo no se obtiene con la finalidad de allegar fondos y utilizarlos en el desarrollo de actividades...ni la compraventa de valores se efectuó con el propósito de obtener rentabilidad alguna en la operación puesto que la rentabilidad financiera de los bonos se contrarresta con los intereses del préstamo y las comisiones de apertura...que determinan pérdidas superior a 8 millones de pts". De hecho, requeridos los obligados tributarios, no dan una explicación convincente de la justificación de esta operación, por lo que lo razonable es entender que la misma tuvo una finalidad fiscal.

En este punto, la Sala comparte la argumentación del TEAC cuando razona que la finalidad de dicha operación mercantil fue " garantizar, desde un punto de vista formal, la aplicación del régimen de transparencia fiscal en las sociedades intervinientes puesto que sólo esa perspectiva global permite dar sentido a la referida operativa financiera. Esta, aisladamente considerada, resulta antieconómica dada su ausencia de rentabilidad neta por la coincidencia de los intereses deudores del préstamo con los beneficios obtenidos por la transmisión de los bonos, acarreando además elevados costes en concepto de comisiones de apertura sin allegar fondos para la utilización en la actividad empresarial".

Por lo demás, como sostiene la Administración los inmuebles a que hemos hechos referencia estaban siendo " urbanizados con una finalidad clara de destinarlos a la venta una vez concluidas las obras" realizando las empresas una clara actividad económica.

2. Transformada LLOREDA en SRL se realizó una segunda operación consistente en la ampliación de capital con ampliación del capital de LLOREDA con aportaciones no dinerarias. Con esta operación se iba buscando la aplicación del art 15.9 LIS , con el alcance que luego veremos. Destacando la Administración que " la ampliación de capital con aportación no dineraria no se ha realizado para los fines mercantiles que le son propios (allegar recursos a la sociedad para el desarrollo de su actividad), puesto que los recursos que va a utilizar LLOREDA para el desempeño económico no son tales acciones y participaciones sino los terrenos y resto de activos y pasivos integrados en los patrimonios de las sociedades y que se reciben mercede a una operación de fusión que ya se tiene planeado llevar a cabo".

En relación con esta operación de ampliación de capital con aportaciones no dinerarias, la Administración pone de manifiesto el motivo por el que se optase por esta forma de ampliación frente a otras más simples. Se contestó que dicha operación se " efectuó en la expectativa de efectuar una operación de cesión global de activos y pasivo que no se llevó a cabo", pero una vez realizada ello posibilitó " en la ulterior fusión que la ampliación de capital fuese más reducida". También se dijo que era conveniente evitar la " unipersonalidad". Justificaciones en exceso genéricas frente a la ventaja fiscal que se obtiene al finalizar el proceso, de aquí que sea razonable entender que la forma de ampliación elegida tenía una finalidad predominantemente fiscal. Poniendo además la Administración de manifiesto que en el año 1999 ya se diseñó una operación de fusión que no se materializó, siendo esta y no la cesión global de activos y pasivos, la finalidad última buscada -las pp. 63 y ss. del Acuerdo, que la Sala comparte, exponen con detalle los argumento de la Administración-.

Como razona el TEAC, que " no resulta lógico realizar una aportación no dineraria del 95% de las acciones de tres sociedades a LLOREDA SL, el día 13 de julio de 2000, para tan sólo un días después, el día 14 de julio de 2000, proceder a la fusión por absorción de todas ellas. Si realmente la verdadera finalidad era la racionalización de la estructura empresarial, no se comprende tal operativa si no es porque la misma permite proceder a la actualización de los valores de los bienes aportados, ya que aun cuando supone una ganancia patrimonial, ésta queda libre de tributación en sede de personas físicas".

En efecto, con dicha aportación se consigue una revalorización de las mismas para los socios de VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA. Y así, antes de la aportación los Sres Miguel Ángel Edmundo y la Sra. Eulalia los precios de adquisición del capital social sumaban 9.623.410

pts. y después de la aportación, la valoración del 95% del capital social de las entidades propiedad de LLOREDA SL se elevan a 3.639.204.900 pts.

Dicha aportación, en cuanto a los socios, queda fiscalmente neutralizada en aplicación de la Disposición Transitoria Octava de la ley 18/1991, en relación con el art 13 del Real Decreto Ley 7/1996. Dichas normas regulan la determinación del importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto- ley 7/ 1996, de 7 de junio y suponen, al haber transcurrido más de 8 años de permanencia en el patrimonio de los socios, que el coste fiscal, en palabras de la Inspección " sea muy reducido".

3. Acto seguido se procedió a la fusión. Ahora bien, como destaca la Administración tampoco la fusión respondió a una finalidad económica, pues " las sociedades [ya eran] controladas por la familia Miguel Ángel Edmundo Eulalia sin necesidad de reestructuración societaria alguna, [y] ya funcionaban de forma coordinada, como se pone de manifiesto en distintos aspectos como la actividad de gestión y comercialización desempeñada por ORTHOGAR SL, la contratación con proveedores comunes como evidencias las declaraciones de modelos 347 presentadas, los flujos financieros entre sociedades según sus necesidades...etc". En el proyecto de fusión se decía que el mismo se justificaba, esencialmente, por la economía de medios, pero como razona la Inspección estos se encontraban externalizados.

Por lo demás, se razona por la Administración la pretendida " reorganización urbanística" no es motivo suficiente " dada la inserción en un grupo más amplio" que es el que realmente opera en el mercado. Y no puede hablarse de " renuncia" a " una valoración de precios de mercado, si se actualizan los valores incorporando las plusvalías en un largo periodo de tiempo de casi 30 años ...pero se omite el último año".

La finalidad de la fusión fue, por lo tanto, esencialmente fiscal.

4. Las entidades fusionadas no solicitaron la aplicación del Régimen Especial establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, lo que permitió aplicar la regla de valoración a mercado de los elementos patrimoniales aportados a la sociedad OOREDA como consecuencia de la fusión, logrando así la revalorización fiscal de los mismos.

En efecto, tras la operativa descrita, se buscaba la aplicación de lo establecido en el art 15.9 de la LIS. Conforme a dicha norma: " En la transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión. En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor normal de mercado si fuere inferior ".

Mediante la aplicación de esta norma LLOREDA neutralizó la base imponible positiva, a la vez que, por la vía de la imputación de la cuota satisfecha por las sociedades absorbidas, obtuvo la devolución de casi todo lo satisfecha por las mismas en el impuesto sobre sociedades. Conviene recordar que la norma del art. 15.9 LIS tiene como finalidad corregir la doble imposición que se produce en el transmitente de las acciones o participaciones, vía plusvalía y, por otro, en el adquirente, vía imputación de la base imponible positiva. Sin embargo, en este caso, como razona la Administración, mediante las operaciones conjuntamente diseñadas, realmente, " falta una primera imposición" , pues las plusvalías de los socios apenas tuvieron tributación efectiva, al resultar aplicables los coeficientes de abatimiento. Es decir, si bien las sociedades patrimoniales tributaron por las bases positivas, las mismas, como hemos descrito, fueron contrarrestadas por las bases negativas fruto de la aplicación del coste de adquisición y titularidad en la determinación de los incrementos de patrimonio de la absorbente.

En este sentido, tiene razón la Administración cuando razona que: " Ciertamente en transparencia fiscal esa plusvalía por aplicación del valor de mercado también está sujeta al IS sobre VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, pero con el importante matiz de que si en el régimen general esa tributación tiene un carácter definitivo, en cambio en el régimen de transparencia la tributación en la citada sociedad es meramente a cuenta. Esto quiere decir que las bases obtenidas por las sociedades transparentes son objeto de imputación a los socios para tributar en el impuesto personal sobre la renta a que ésta sometido cada uno de ellos (IPRF o IS) y con deducción de la cuota del IS satisfecho por las tres absorbidas proporcionalmente a la participación de cada socio. En definitiva, si en el régimen general la plusvalía por la venta del terreno habría tributado efectiva y definitivamente en VALLDEMOSA SA, BRUGAROLAS INMOBILIARIA SL y EDIFICIOS BADALONA SA, tributando en transparencia fiscal, LLOREDA SL compensa el incremento en su base imponible que supone la imputación de bases en la minusvalía determinada en la disolución-liquidación y adicionalmente deduce la cuota satisfecha por las absorbidas, con lo que las plusvalías determinadas no tributan efectivamente y se consigue una revalorización sin carga fiscal asociada".

5. En resumen, mediante la aplicación diseñada y combinada de préstamos-inversión en bonos; ampliación de capital con aportaciones no dinerarias y fusión sin acogimiento al régimen especial se consigue que afloren las plusvalías de los inmuebles sin apenas coste fiscal. Eludiendo lo establecido en los arts 10 y 15.1 de la

LIS . Recordemos que esta última norma dispone que " Los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados" .

Es decir que, como razona la Administración, de no haberse operado de la forma descrita " la mera revalorización contable de los terrenos no habría permitido por sí sola el efecto fiscal deseado, por cuanto a efectos de determinación del beneficio fiscal obtenido en la venta de las edificaciones construidas sobre los solares, el coste de éstos seguiría siendo el precio histórico, sin incluir el importe de la revalorización contable".

Si se valora y analiza la operativa de las sociedades debe concluirse que en efecto, la combinación de las actuaciones descritas ha tenido una finalidad esencialmente de elusión fiscal, dándose los requisitos exigidos para el fraude de ley exigidos por la jurisprudencia y que antes hemos descrito. Pues como razona la Administración, las operaciones descritas tuvieron un efecto mercantil " neutro" pues al final de las mismas las propiedades seguían perteneciendo al grupo; y, sin embargo, tuvieron un claro impacto fiscal, pues las mismas apenas han " supuesto un coste fiscal efectivo, además de permitir la minoración del resultado obtenido en el desarrollo de la actividad de promoción inmobiliaria, que resulta de la diferencia entre el precio de venta y el coste de las ventas (estas últimas incorporan las plusvalías tácitas afloradas, al lograrse dotas a la revalorización efectuada de eficacia fiscal".

En este sentido la Sala comparte la argumentación del TEAC cuando sostiene que " nada puede objetarse a que una sociedad opte, tras una operación de fusión, por no aplicar el régimen especial. O a que unas personas físicas que obtienen plusvalías puedan llegar a tributar o no por las mismas en aplicación de unos coeficientes que dependen de la antigüedad que los bienes o derecho transmitidos tenían en su patrimonio. Lo que resulta reprochable es la combinación fraudulenta de una serie de operaciones diseñadas para coincidir formalmente con situaciones previstas y resueltas por la normativa tributaria de forma individual....cuyo resultado consiste en la falta de tributación de unas plusvalías que se encontraban latentes y que afloran ahora ante la expectativa de enajenación...".

Sexto.

Se dan por lo tanto, los requisitos exigidos por el fraude, pues mediante el empleo de medios jurídicos que tienen una finalidad diversa, se ha eludido la carga tributaria que generaría una operativa normal, no artificiosa, consiguiendo la ausencia de gravamen o, como en este caso, una tributación más reducida.

El recurrente centra gran parte de su argumentación en que la norma eludida, en su caso, es el art. 15 de la LIS , que se refiere a la base imponible, pero esta cuestión fue planteada y resuelta por la STS de 9 de febrero de 2012 (Rec. 2536/2007), a la que antes hemos hecho referencia y en la que se razona que: " Es de sobra sabido que, antes y después del cambio de redacción, en la mayoría de los casos de fraude de ley el hecho imponible se produce. Lo que ocurre es que no se produce el mismo hecho imponible, sino que se elude -total o parcialmente- el pago del impuesto (único requisito que la ley exige) por virtud de actos que se amparan en norma dictada para finalidad distinta (concepto este de ley defraudada y ley de cobertura que, aunque no estuviera en la redacción primera, es consustancial al concepto general de fraude de ley). Añadiendo que "es por esto también por lo que, en contra de lo afirmado por la demandante, el fraude de ley puede producirse.....cuando se dé lugar a una cuantificación diferente del hecho imponible producto de ampararse en una norma de cobertura inaplicable por dictarse con finalidad distinta" .

Por lo demás, entendemos que no puede sostenerse que estemos ante un supuesto de economía de opción, pues la economía de opción exige la inexistencia de abuso en el empleo de las formas jurídicas y la ausencia de formas jurídicas atípicas en relación con los fines perseguidos. Como razona la STS de 18 de marzo de 2008 (Rec. 35/2004) " es verdad que el principio de autonomía de la voluntad permite las operaciones descritas. Pero es indudable que necesitan ser explicadas cuando son cuestionadas". Y lo cierto es que los obligados tributarios, por las razones que hemos descrito, no han dado una razón satisfactoria de la que pueda inferirse una justificación de sus actuaciones distintas a la esencial obtención de una ventaja fiscal. Añadiendo la STS de 22 de marzo de 2012 (Rec. 2293/2008) que "el uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios". Concluyendo la STS de 30 de mayo de 2001 (Rec. 1061/2007) que " el "motivo económico válido" se convierte en test para la apreciación de la economía de opción. Y su ausencia engloba diversas técnicas que conducen a negar la protección jurídica, desde el punto de vista tributario, a aquellos actos o negocios que carecer de dicho motivo y responden de manera exclusiva a la obtención de una ventaja tributaria que no está directamente contemplada en la norma para tales actos o negocios" .

Como resume la STS de 18 de marzo de 2013 (Rec. 392/2011) " dado que en el recurso se insiste en la legitimidad fiscal de la operación defendiendo que responde a motivos económicos válidos, se ha de tener en cuenta que este concepto jurídico indeterminado, nacido en el ámbito del derecho de la Unión Europea, ha sido interpretado en numerosas ocasiones por este Tribunal Supremo siguiendo la jurisprudencia del de Justicia de la Unión. Esta noción tiene un límite negativo, aquel que representa la constatación de que la operación persigue como primer designio la obtención indebida de una ventaja fiscal. Hemos dicho [sentencia de 12 de noviembre de 2012 (RJ 2013, 982) (casación 4299/10, FJ 2º)], siguiendo al mencionado Tribunal [sentencia de 10 de noviembre de 2011 (TJCE 2011, 349) , Foggia (asunto C- 126/10 , apartado 50)], que de lo que se trata es de impedir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse indebidamente de las ventajas establecidas en el ordenamiento jurídico [véanse también, en ese sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 1999 (TJCE 1999 , 47) , Centros (C-212/97, apartado 24); 21 de febrero de 2006 (TJCE 2006, 383) , Halifax y otros (C-255/02, apartados 68 y 69); y 18 de julio de 2007 (TJCE 2007 , 183) , Kofoed (asunto C-321/05 , apartado 38)]".

Por lo demás, la argumentación relativa a la existencia de una posible doble imposición con base en las liquidaciones correspondientes a años posteriores a los enjuiciados, debe ser desestimada, pues como razona la Abogacía del Estado, el recurrente se queja de las cantidades liquidadas en los ejercicios fiscales posteriores, pero estas liquidaciones, cuya corrección no se enjuicia, corresponde a periodos que no son objeto de impugnación en este litigio.

Con los anteriores argumentos damos respuesta a los argumentos vertidos en la demanda y, por lo tanto, desestimamos los motivos de impugnación relativos al fraude y existencia de doble imposición.

Séptimo.

Queda por analizar una última cuestión: la relativa a la admisibilidad de las bases imposables de VALLDEMOSA Y BRUGAROLAS INMOBILIARIA, correspondientes a los ejercicios 1995 a 1999.

En relación con la cuestión objeto de debate consta, en relación con BRUGAROLAS SA hace constar que dicha entidad había presentado declaración del IS, ejercicio 2000, compensando bases imposables negativas correspondientes a los ejercicios 1991 a 1999. Consta que la Inspección requirió al efecto al obligado tributario que manifestó que " la documentación solicitada ha sido destruida al haber prescrito los periodos impositivos referenciados. Respecto a la solicitud de aportación de comprobantes solicitada por la Inspección.....el sujeto pasivo, manifiesta que tal documentación se le exige en un momento en que los periodos impositivos están prescritos y quiere dejar constancia que el procedimiento de comprobación e inspección se inició en un momento temporal en el que la prescripción no alcanzaba a los ejercicios de los que ahora se le exigen comprobantes".

Lo mismo ocurre en relación con el IS, ejercicio 2000, a nombre de LLOREDA como absorbente y sucesora de VALLDEMOSA. Donde se realizó la misma manifestación. De aquí que las mismas, en efecto, no fuesen admitidas, eliminando las mismas de los Acuerdos de liquidación.

El TEAC tras exponer la regulación de las bases negativas contenida en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de IS; art 10 de la Ley 43/1994, del IS ; y Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998 , admite que, en efecto, las bases imposables negativas generadas en los ejercicios 1992 a 1999, ambos incluidos, reúnen los requisitos necesarios para ser compensables en las liquidación practicadas por la Inspección a LLOREDA como sucesora de ambas sociedades.

Ahora bien, el art 23.5 de la Ley 42/1995 , fue modificado por la Ley 40/1998, estableciendo la nueva regulación que "el sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imposables negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

A la exégesis del citado artículo se refiere la STS de 20 de septiembre de 2010 (Rec. 6630/2010) dicha sentencia expone que " la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, a través de su Disposición Final Segunda , introdujo dos modificaciones en el régimen de compensación de bases imposables, del Impuesto de Sociedades, que serían aplicables a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1999 (en el presente caso, se trataba del ejercicio 2001). En efecto, de un lado, amplió el plazo de compensación, [y].....De otro, añadió al referido artículo 23 un apartado 5, en el que se disponía: " El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imposables negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron". No puede ser más claro el precepto últimamente transcrito en cuanto a la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad".

Por todo ello, entiende el TEAC, que quien pretende la aplicación de las BINS conforme a la normativa indicada debe estar en condiciones de acreditar, como dice la norma, " mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales" , carga con la que el recurrente, no ha cumplido.

Pues bien, las STS de 6 y 14 de noviembre de 2013 (Rec. 4319/2011 y 4303/2011), así como, entre otras, la más reciente STS de 9 de diciembre de 2013 (Rec.) establecen como doctrina que existe " un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento, que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; y, finalmente, el alcance de la carga probatoria "procedencia" y "cuantía" de las bases negativas cuya compensación se pretenda. Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imposables a compensar, sino de su "procedencia", es decir, de su corrección". Sólo acreditado lo anterior, es decir, demostrada " por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imposables que se pretenden compensar en el ejercicio "no prescrito", con las consignadas en el "prescrito", si la Administración " sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia ".

De lo expuesto se infiere que es carga del recurrente acreditar la procedencia y cuantía de la base reguladora, no de cualquier forma, sino mediante la exhibición de la contabilidad y aportación de los correspondientes soportes documentales. Lo que no ha hecho, ni en la vía administrativa, ni en la económico administrativa, ni en la contencioso-administrativa. No siendo suficiente a tales efectos la aportación de fotocopias de la declaración de IS en su día presentada o de fotocopias de balances en la vía contencioso-administrativa, sin mayor justificación documental.

Máxime cuando el mismo ha reconocido en vía administrativa que carece de tales soportes documentales al haberlos destruido. Sostiene el recurrente que si se le hubiesen requerido al inicio de la actuación inspectora no las hubiese destruido. Pero tal argumento no puede admitirse, pues debemos reparar en que el inicio de las actuaciones inspectoras se inició el 6 de febrero de 2002, ya vigente la modificación normativa contenida en la Ley 40/1998, por lo que el recurrente debía saber que tenía la obligación de conservar dicha documentación -" error iuris non excusat" (art 6.1 CC)-.

Por lo demás, no conviene olvidar que, además, en el caso de las bases imposables correspondientes a VALLDEMOSA SA, aún en el caso de haberse acreditado las mismas, no hubiese resultado posible su compensación al no existir una base imponible positiva previa a las vista de la regularización practicada por la Inspección en el ejercicio objeto de debate.

Octavo.

Procede imponer las costas al recurrente - art 139 LJCA -.

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

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Luis Fernando Granados Bravo, en nombre y representación de LLOREDA SL, D. Miguel Ángel , D^a Hortensia y D^a Juana y como herederos de D. Edmundo , D. Germán , D^a María Esther , D^a Sagrario Y D^a Adriana , contra la Resolución de 28 de marzo de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 3821/2010), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la entidad recurrente.

Intégrese la presente 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.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , que contra la misma cabe recurso de casación para ante la Sala tercera del Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente de la misma, el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA estando celebrando Audiencia Publica la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; 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.