

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ059324

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 11 de junio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 113/2012

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. Retraso en la aportación de documentación. No se concedió el plazo de 10 días para aportar la documentación, por lo que no se computan como dilaciones.

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Fusión. Eficacia temporal. Prescripción. Aunque la entidad, como consecuencia de la retroacción contable, incluyó la revalorización de activos y el fondo de comercio en la declaración del IS de 1998. Como la inscripción contable tuvo lugar en 1999 no se encontraba prescrita la operación en el momento del inicio de las actuaciones. **Fondo de comercio. Medios de prueba. Presunciones. Vinculación.** Absorción de una entidad cuyos socios habían transmitido sus acciones a la absorbente y entre ellos se encontraba el apoderado de la absorbente. La deducción del fondo de comercio se supedita a que no exista vinculación entre adquirente y transmitente de la participación. La administración entiende que existe vinculación dada la posición del apoderado de la absorbente y sus relaciones familiares con el resto de los socios, pero los indicios son insuficientes, pues presume que la titularidad última de la participación corresponde a una determinada familia pero no se dirigió a las autoridades luxemburguesas para conocer el accionariado de la propietaria de la absorbente. No se cumplen los requisitos para la validez de la prueba de presunciones, por lo que se estima el recurso.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 16, 103 y 105.

RDLeg 1564/1989 (TR LSA), arts. 233, 234, 239, 242, 243, 244 y 245.

Ley 61/1978 (Ley IS), arts. 21 y 30.

Ley 76/1980 (Régimen fiscal de fusiones), art. 6.

Ley 29/1991 (Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas), art. 12.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 36 y 118.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31 bis.

Ley 58/2003 (LGT), art. 108.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386

PONENTE:*Doña Felisa Atienza Rodriguez*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000113 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04423/2012

Demandante: BENIPLAST-BENITEX, S.A.

Procurador: MARIA LUISA SANCHEZ QUERO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a once de junio de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 113/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D^a. Maria Luisa Sánchez Quero en nombre y representación de BENIPLAST-BENITEX S.A. frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 9 de abril de 2012 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 7 de diciembre de 2012, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 11 de marzo de 2013 en el

que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, pero no el trámite de conclusiones, tras la práctica de la misma, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 23 de febrero de 2015, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 26 de marzo de 2015. Por Auto de fecha 23 de marzo de 2015, con suspensión del plazo para dictar sentencia, y comprobando que en el expediente no se encontraba incorporada la autoliquidación de la entidad recurrente correspondiente al ejercicio 1998/1998, se requirió a dicha entidad, para que en el plazo de 10 días, procediera a remitir a esta Sala la precitada documentación, defecto que fue subsanado en plazo. Observándose la complejidad de las cuestiones planteadas, han obligado a su señalamiento en varias sesiones, la última de las cuales tuvo lugar el 3 de junio de 2015 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo, por la representación de la entidad BENIPLAST-BENITEX S.A., la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de febrero de 2012, desestimatoria del recurso de alzada promovido contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, respecto de los Acuerdos de liquidación y de sanción del Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1999 a 2002, siendo la cuantía de la liquidación de 2.292.766,77 € y de la sanción de 697.982,87 €.

Segundo.

Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en las actuaciones de comprobación que la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia, inició en fecha 9 de noviembre de 2004, en relación al Impuesto de Sociedades de los ejercicios de referencia, siendo la comprobación de carácter parcial, limitado a la deducibilidad del fondo de comercio.

Incoada acta de disconformidad A02 número NUM000 en fecha 27 de octubre de 2005, el 27 de febrero de 2006, se dictó acuerdo de liquidación, que determinaba una deuda tributaria por un importe total de 2.292.766,77 €.

La deuda tributaria tiene origen en la regularización de las deducciones efectuadas del fondo de comercio, puesto de manifiesto con ocasión de la fusión impropia de las entidades Beniplast S.A. y Benitex S.A., formalizada en escritura de 11 de marzo de 1999, y que se acogió al régimen especial del Capítulo VIII, Título VIII de la ley 43/1995.

La regularización inspectora afecta tanto a la cuantificación del fondo como a su deducibilidad, según se hace constar en la resolución del TEAC impugnada:

"En cuanto a la cuantificación reduce la inspección el fondo de comercio declarado en 150.088.650 pesetas (902.050,95 €) de los cuales 936.972 pesetas (5.631,32 €) corresponden a gastos no justificados y 149.151.678 pesetas (896.419,64 €) a beneficios de 1-07-1998 a 31-03-1999 al considerar la inspección que el valor neto contable a considerar es el del día de la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil. En cuanto a la deducibilidad la inspección considera que el mencionado fondo de comercio sólo es fiscalmente deducible en el 8,33% porque la participación en Benitex SA fue adquirida por Beniplast SA a personas físicas residentes vinculadas y sólo las personas titulares del 8,33% del capital de Benitex SA han integrado en la base imponible del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas más del 50% del incremento de patrimonio obtenido.

Tanto en el acuerdo de liquidación como en el acta y el informe que la acompaña se desprenden los siguientes hechos:

- Mediante escritura pública de fecha 11 de marzo de 1999, se formalizó la operación de fusión por absorción de la entidad "BENIPLAST S.A." (sociedad absorbente) y de la entidad "BENITEX S.A." (sociedad absorbida). Dicha escritura se presenta a inscripción en el Registro Mercantil el 31 de marzo de 1999.

- Hasta el 30 de junio de 1998, ambas sociedades pertenecen a las mismas personas físicas, según se desprende de los respectivos Libros Registros de Acciones, por lo que se trata de dos sociedades en las cuales

los mismos socios, o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, participan directamente en el 100 por cien del capital social.

- El día 19 de junio de 1998, se constituyó en Luxemburgo la sociedad "BENILUX S.A.R.L.", con un capital social de 2.800.000 pesetas (16.828,34 €), que pertenece en un 50 por cien a cada una de las siguientes entidades no residentes: "SCHROEDER VENTURES ITALIAN FUND II, LIMITES PARTNERSHIO I", residente en Bermudas y la entidad "SCHROEDER VENTURES ITALIAN FUND II, LIMITES PARTNERSHIO II", residente en Estados Unidos.

- El 1 de julio de 1998 tienen lugar los siguientes hechos:

1/ La totalidad de las acciones de "BENIPLAST S.A." son adquiridas formalmente por la entidad luxemburguesa "BENILUX SAR.L." (96%) y la entidad italiana "SCHROEDER ASSOCIATI S.P.A." (4%) por un importe de 638.000.000 pesetas (3.714.254,81 €). Los vendedores de las acciones de la entidad "BENIPLAST S.A." son: Don Hipolito , Doña Genoveva , Don Don Nicanor , Don Valeriano , Don Pedro Francisco , Don Borja , Don Everardo , Dona Santiago , Doña Ascension , Doña Fermina , Doña Otilia , Don Marcial y Doña Eva María .

2/ La Junta General Extraordinaria de "BENIPLAST S.A.", acuerda modificar el órgano de administración, nombrar un nuevo Consejo de Administración y cesar al administrador y socio hasta ese día Don Hipolito . Los nuevos miembros del Consejo de Administración son: Don Cristobal , Don Héctor , Don Modesto , Don Víctor , Don Pedro Miguel , Don Camilo y Don Gregorio .

3/ El Consejo de Administración recién nombrado, acuerda por unanimidad otorgar poder tan amplio y bastante como en derecho sea necesario a favor de Don Hipolito para que en nombre y representación de la entidad, ejecute en la forma que se indica, amplias facultades equiparables a un administrador de hecho.

- Con fecha 2 de julio de 1998 se producen los siguientes acontecimientos:

1/ "BENIPLAST SA" adquirió la totalidad de las acciones de "Benitex S.A." por un importe de 4.890.000.000 pesetas (29.389.491,9 €). Los vendedores de las acciones de la entidad son: Don Hipolito , Don Pedro Francisco , Don Borja , Don Everardo , Dona Santiago , Doña Ascension , Doña Fermina , Doña Otilia , Don Marcial y Doña Eva María . Los accionistas recibirán en el momento de la firma de la escritura un importe de 2.374.000.000 pesetas (14.268.027,36 €), aplazándose dos pagos: un pago a Don Hipolito por importe de 330.000.000 pesetas (1.983.339,94 €) (15 meses) y a la totalidad de accionistas un importe de 2.186.000.000 pesetas (13.138.124,6 €).

2/ Se elevó a público el "contrato global de financiación sindicado con prenda acciones y promesa de hipoteca a favor de BENIPLAST S.A. y BENITEX SA por importe de 4.400.000.000 pesetas (26.444.532,59 €)" suscrito con la entidad financiera BANQUE PARIBAS S.A. Sucursal en España con objeto de financiar la adquisición de capital de "BENITEX S.A.", entre otros fines.

- El 10 de noviembre de 1998, las personas designadas como miembros de los órganos de administración de "BENIPLAST SA" y "BENITEX S A Unipersonal", suscribieron el proyecto de fusión de ambas entidades, con efectos de 1 de julio de 1998. El 23 de diciembre de 1998, la Junta General de Accionistas de "BENIPLAST SA" y el Consejo de Administración de dicha entidad, como accionista único de "BENITEX S.A Unipersonal.", adoptaron los acuerdos de fusión en los términos establecidos en el Proyecto mencionado. El 2 de marzo de 1999, las entidades comunicaban su intención de acoger la fusión acordada al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Dicha operación de fusión genera un fondo de comercio que, ascendía a 2.884.284.730 pesetas (17.334.900,35 €), que es amortizado contablemente en un 10 por cien anual y deducido íntegramente por la mercantil "BENIPLAST-BENITEX SA", resultante de la fusión.

- Con fecha 27 de junio de 2001, la totalidad de las acciones de "BENIPLAST-BENITEX SA", son adquiridas formalmente por "INVERGAMIN S.L.", sociedad unipersonal ". Previamente, el 14 de junio de 2001, Don Hipolito , que hasta entonces no participaba en el capital social de la entidad, adquirió la totalidad de las acciones de "INVERGAMIN S.L., sociedad unipersonal".

Concluye la Inspección que la finalidad última de todos los actos examinados ha sido: transmitir la propiedad del 66,67 del capital de las entidades a Don Hipolito (el 33,33 por cien restante ya era suyo); revalorizar los inmuebles propiedad de "BENITEX S.A." y conseguir un ahorro fiscal del 35 por ciento del importe del fondo de comercio.

Señala la Inspección que existen numerosas actos previos al 1 de julio de 1998, fecha en que las acciones de "BENIPLAST S.A." son adquiridas formalmente por "BENILUX SAR.L.":

- Informe de tasación de 11 de marzo de 1998 del activo inmobiliario de las entidades "BENITEX SA" y "BENIPLAST S.A." encargado "SCHROEDER ASSOCIATI S.R.L." y emitido por la sociedad de tasación "TABIMED S.A."

- Solicitud de verificación previa, de inversiones extranjeras de las inversiones realizadas por "BENILUX S.A.R.L. y SCHROEDER ASSOCIATI S.P.A" para adquirir "BENIPLAST S.A." y la de ésta para adquirir "BENITEX S A" presentada en el Ministerio de Economía y Hacienda el 23 de junio de 1998, donde se hace constar el importe total de cada una de las adquisiciones y la forma de pago.

- Facturas emitidas por servicios profesionales de asesoramiento facturados por KPGM a "BENIPLAST SA", relacionados con la compra de acciones y su financiación.

- Existencia de una carta de intenciones ocultada a la Inspección pero mencionada en las escrituras de 1 y 2 de julio de 1998 de adquisición de acciones, con el siguiente tenor literal:

"Los anexos forman parte integrante de este Acuerdo que supera y anula la carta de intenciones y todo otro eventual acuerdo precedente entre las partes referido al mismo objeto".

- Existencia de una disparidad de criterios en la fijación del precio de venta de las acciones de ambas sociedades, las acciones de "BENIPLAST SA" se venden por un precio igual al valor teórico, mientras que las acciones "BENITEX S.A." por cuatro veces su valor teórico, lo que posibilitaba un importante Fondo de Comercio que se podría recuperar fiscalmente.

- El Contrato global de financiación de la compra de acciones de "BENITEX S A" por parte de "BENIPLAST S.A." de fecha 2 de julio, hace reiteradas referencias a la eventual fusión entre ambas entidades, mencionado como causa de resolución anticipada, la no inscripción de la misma en el Registro Mercantil en el plazo de 15 meses.

- La venta final, el 27 de junio de 2001 de las acciones de la entidad fusionada a la entidad "INVERGAMIN S.L. sociedad unipersonal" cuyo capital pertenece íntegramente a Don Hipolito , que no había dejado de tener relación al frente de la misma. Dicha venta se realizó por un importe de 1.925.000.000 pesetas (11.569.483,01 €), subrogándose el comprador en la obligación de la entidad "BENIPLAST BENITEX SA" de pagar el precio aplazado en la compra de acciones de BENITEX SA. que ascendía a 2.186.000.000 pesetas (13.138.124,6 €).

Contra el acuerdo de liquidación, el interesado interpuso reclamación económico administrativa número 46/04479/06 ante el TEAR de Valencia que fue resuelta el 30 de abril de 2010.

En su resolución el TEAR de Valencia considera que no es procedente la minoración del fondo de comercio en 149.151.678 pesetas (896.419,64 €) por entender que el beneficio obtenido por la sociedad absorbida desde la fecha de retroacción contable hasta la fecha de la inscripción de la fusión no se deben computar en el cálculo del valor teórico de la participación y confirmando la liquidación practicada por la inspección en los demás extremos por lo que en la que en primera instancia se acuerda estimar parcialmente la reclamación.

Mediante Acuerdo de 27 de febrero de 2006, se impone a la entidad una sanción por un importe total de 964.422,68 €. y promovida por la entidad reclamación económico administrativa ante el TEAR de Valencia, que después de acumularla a la de la liquidación, las resolvió conjuntamente en fecha 30 de abril de 2010, en que estimaba parcialmente la reclamación de la liquidación y se confirmaba la procedencia de la sanción respecto de la parte de la liquidación confirmada.

Contra este último Acuerdo, interpuso la interesada recurso de alzada que fue desestimado por la resolución del TEAC que ha sido objeto del presente recurso.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) Prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria por exceso en la duración del procedimiento; 2º) Incumplimiento del plazo mínimo de 10 días para aportar documentación; 3º) Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria , ya que, al inicio de las actuaciones inspectoras, el 9 de noviembre de 2004, había prescrito el ejercicio en que se formalizó la operación de fusión; 4º) Falta de motivación en la iniciación de la actuación inspectora: ausencia de notificación y motivación del cambio de actuario; 5º) La Inspección ha efectuado una exposición de los hechos de forma incorrecta e incompleta; 6º) Falta de motivación de la resolución del TEAC. Incongruencia omisiva; 7º) Determinación del momento de la vinculación. Principio de seguridad jurídica; 8º) Inexistencia de vinculación entre D. Hipolito y la entidad Beniplast S.A. en el momento de la venta de las acciones de Benitex S.A.. Deducibilidad del 33,33% del fondo de comercio; 9º) Inexistencia de vinculación entre el resto de socios y la entidad Beniplast S.A. en el momento de la venta de las acciones de Benitex S.A.. Deducibilidad del 66,67% del fondo de comercio; 10º) Falta de actividad probatoria de la Inspección. Todas las presunciones de la Inspección han sido rebatidas documentalmente; 11º) Nulidad de la sanción. Falta de tipicidad por ausencia de ocultación. Las autoliquidaciones presentadas no pueden calificarse como "declaraciones intencional o culposamente incompletas"; 12º) El TEAC no puede suplir la falta de motivación del acuerdo sancionador. Desviación de poder; 13º) Nulidad de la sanción. Necesidad de motivación específica sobre la culpabilidad de cada una de las infracciones . La sanción ha sido impuesta aplicando indebidamente la responsabilidad objetiva; 14º) Improcedencia de la sanción por interpretación razonable de la norma.

Tercero.

Por razones de lógica procesal, procede abordar las cuestiones planteadas en el presente recurso, comenzando por el tema de la prescripción, que la parte actora sustenta en dos diferentes argumentos:

- En el hecho de haberse iniciado las actuaciones inspectoras cuando ya había prescrito el derecho de la Administración para la determinación de la deuda en relación a la operación de fusión de la que deriva el fondo de comercio.

- Por haber incurrido la Administración en exceso en el plazo de duración del procedimiento, al negar virtualidad a las dilaciones que la Inspección ha imputado a la actora.

Procederemos a examinar, en primer término, los argumentos en torno a la prescripción del derecho de determinar la deuda tributaria del ejercicio en que tuvo lugar la operación de fusión.

Afirma la parte, que el fondo de comercio cuya deducibilidad fiscal rechaza la Inspección, tiene origen en la operación de fusión acordada por las dos entidades Beniplast y Benitex, en virtud de la cual, Beniplast S.A., accionista único de Benitex S.A., absorbió a ésta que se disolvió, retrotrayendo los efectos contables a 1 de julio de 1998. La operación de fusión se formalizó en escritura pública el 11 de marzo de 1999 y fue inscrita en el Registro Mercantil el 31 de marzo de 1999.

Continúa la actora exponiendo que el 2 de marzo de 1999, había comunicado a la Agencia Tributaria el acogimiento de la fusión al Régimen especial del Capítulo VIII, Título VIII de la Ley 43/1995, y que el 2 de junio fue requerida por la Agencia Tributaria para aportar una determinada documentación, en concreto el proyecto y la escritura de fusión, lo que aportó el día 18 de junio.

Sostiene que el ejercicio social de la nueva entidad resultante de la fusión era el comprendido entre el 1 de julio y el 30 de junio de cada año natural y que la entidad presentó el 25 de enero de 2000 su primera declaración del Impuesto sobre Sociedades, que se corresponde con el ejercicio 1998/1999, siendo en esta declaración, así como en las siguientes, cuando consignó un ajuste positivo al resultado contable en la casilla 531 de "Valoración de bienes y derechos operaciones", por importe de 61.446,54 €, correspondiente a la amortización no deducible fiscalmente de la revalorización contable de activos como consecuencia de la fusión, y desde esa misma fecha, asimismo se ha venido consignando en la declaración, en el activo de los correspondientes balances, un fondo de comercio por importe de 17.094.495,51 €.

Concluye la actora que la Administración conocía y revisó, desde el primer ejercicio fiscal de la entidad resultante de la fusión, la existencia de dicha operación y las implicaciones fiscales del artículo 103 LIS : revalorización de activos y fondo de comercio de fusión, por lo que, al momento de inicio de las actuaciones de comprobación, el 9 de noviembre de 2004, la Inspección pretende regularizar un hecho tributario - la afloración de un fondo de comercio- que se puso de manifiesto en un ejercicio que se encontraba prescrito, pues había transcurrido más de cuatro años, desde la fecha de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998/1999, 25 de enero de 2000, siendo por tanto inalterable tanto la valoración del fondo de comercio como su deducibilidad.

Es cierto que la actora, en respuesta a lo requerido por Diligencia Final de 26 de marzo, ha aportado la declaración correspondiente al ejercicio 1998, que al ser un ejercicio partido, fue presentada el 25 de enero de 2000, y se ha podido comprobar, cómo, en efecto, en la casilla 105 de dicha declaración, figura un fondo de comercio por importe de 2.844.284.730 pts, así como que en la casilla 531 y dentro de las correcciones al resultado contable figura en el concepto de "valoración bienes y derechos operaciones Capítulo VIII, Título VIII, Ley 43/95", la cantidad de 10.223.844 pts, que según explica la actora corresponde a la amortización no deducible fiscalmente de la revalorización contable de activos como consecuencia de la fusión. También se ha acreditado que las cuantías declaradas en concepto de pagos fraccionados, coincide con la suma de los pagos fraccionados por las sociedades fusionadas antes de la fusión.

No obstante lo cual, considera la Sala que no cabe aceptar la tesis de la parte actora sobre la prescripción, pues una cosa es que la recurrente, a efectos contables y como consecuencia de la retroacción, hubiera incluido en el ejercicio 1998, los conceptos a que se ha hecho referencia, y ciertamente así lo ha acreditado, y otra distinta es que los efectos legales de la fusión, no despliegan sus plenos efectos hasta el momento de la inscripción en el Registro, lo que no tuvo lugar hasta el 31 de marzo de 1999.

Esa es la doctrina sentada reiteradamente por el Tribunal Supremo y por esta Sala, pudiendo citarse, a título de ejemplo, entre otras muchas, las SSTs de 23 de enero de 2014 (RC 3834/11) y 11 de abril de 2013 (RC 4473/2010), así como la sentencia de esta sala y Sección de 16 de marzo de 2015, dictada en el recurso 500/2011

En la más reciente de las sentencias citadas, de 23 de enero de 2014 , el Alto Tribunal, en relación a una cuestión prácticamente idéntica a la ahora planteada, se pronunciaba de la siguiente forma:

<< La parte recurrente planteó en su demanda que las bases imponibles derivadas de los incrementos patrimoniales que pudieran haberse puesto de manifiesto con ocasión de la escisión, son imputables temporalmente al ejercicio 1999, que había prescrito en el momento de iniciarse la actuación inspectora, y no al ejercicio 2000, como hizo la Inspección, dado que se acordó la retroacción contable de la operación a fecha 1 de octubre de 1999. No se cuestiona que la entidad XXXX se escindió mediante escritura pública de 15 de mayo de 2000, presentada al Registro Mercantil de Barcelona para su inscripción el día 18 de mayo de 2000. En la operación de escisión se establecía como fecha de la retroacción contable el día 30 de septiembre de 1999.

La Sala de instancia acoge los razonamientos contenidos en la resolución del TEAC y en sus propios pronunciamientos en supuestos en los que se había planteado el citado problema, concluyendo que es la

inscripción de la escisión la que determina el devengo del impuesto que grava la renta derivada de dicha operación.

Pues bien, de nuevo ha de ponerse de manifiesto que sobre la cuestión en litigio este Tribunal se ha venido pronunciando en numerosas ocasiones, valga de ejemplo por cercanía temporal la sentencia de 11 de abril de 2013, rec. nº. 4473/2010 , o la de 21 de marzo de 2012, rec. nº. 3717/2008 , en la que dijimos:

"Sin embargo, el precepto realmente decisivo es el artículo 105 de la Ley 43/95 que establece: "Las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 97 de esta Ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles", y que remite a la legislación mercantil.

De este modo, el problema esencial del litigio radica en determinar el alcance de la legislación mercantil en el punto controvertido.

Supuesto sustancialmente análogo al que ahora se decide ha sido resuelto por nuestra sentencia de 20 de julio de 2009, Recurso de Casación número 1504/2003 , en la que se afirmaba: "F. J. Tercero.- ... Una fusión como la que ahora nos ocupa, por absorción, implica la extinción de «las absorbidas», cuyo patrimonio pasa en bloque a «la absorbente» (artículo 233.2 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989). La operación se prepara mediante un proyecto que han de aprobar las juntas generales de las sociedades implicadas dentro de los seis meses siguientes a su adopción (artículo 234). Ese proyecto tiene que contener, entre otros particulares, la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extinguen se consideran realizadas a efectos contables por cuenta de la compañía a la que traspasan su patrimonio [artículo 235.d)]: 1 de enero de 1991 en nuestro caso. A estos efectos, se estima balance de fusión el último anual aprobado, siempre que, como ocurre aquí, hubiese sido cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha de las juntas generales que resuelven sobre la fusión (artículo 239.1), evento que en el supuesto debatido aconteció los días 28 y 29 de junio de 1991. Transcurrido un mes desde que se consuma la pertinente publicidad de la decisión, la fusión puede llevarse a efecto si no ha habido oposición (artículos 242 y 243). El acuerdo se eleva a escritura pública, que ha de contener el balance de fusión de las compañías que se extinguen, quedando supeditada la eficacia de la operación a la inscripción en el Registro Mercantil (artículos 244 y 245).

Este panorama evidencia que, como con tino señala la Audiencia Nacional, hasta que la fusión por absorción no se escritura no se perfecciona la operación, quedando condicionada su eficacia a la inscripción en el Registro Mercantil. Por consiguiente, en dicho trance produce los efectos que le son propios, entre ellos la extinción de «las absorbidas». Si ello es así, mantienen su personalidad jurídica, siendo titulares de derechos y de obligaciones, entre las que se encuentran los deberes fiscales, en particular, el de declarar por el impuesto sobre sociedades (artículo 30.1 en relación con el 4.1 de la Ley 61/1978). Si se cohonestan estas norma con el artículo 21.1.b) de la misma Ley , se obtiene que el cierre del periodo impositivo a que alude este último precepto tiene lugar cuando se escritura la operación, supeditada en su eficacia a la inscripción registral. Esta es la tesis defendida por la propia «xxx » en el recurso de casación 3282/03, resuelto en sentencia de la misma fecha que la presente. Pues bien, en el caso actual cabe concluir que el periodo impositivo terminó el 27 de diciembre de 1991, en que se escribió la fusión. Por consiguiente, hasta dicha fecha «las absorbidas» y «la absorbente» quedaban constreñidas a presentar declaraciones independientes por el impuesto sobre sociedades y, a partir de tal momento, la última debía elaborar la declaración correspondiente a la sociedad resultante de la fusión, por un corto periodo hasta el 31 de diciembre siguiente.

Ocurre que la anterior exégesis coincide con la dicción del artículo 6.1 de la Ley 76/1980 y con la previsión del artículo 12 de la Ley 29/1991 , pero ello no quiere decir que se estén aplicando al caso debatido esas normas, sino, sencillamente, que el legislador al disciplinarlas ha tenido en cuenta que, como no podía ser de otra forma, hasta el otorgamiento de la escritura de fusión las empresas que se unen mantienen existencia independiente y personalidad jurídica diferenciada, quedando obligadas como tales ante la Hacienda Pública.

F. J. Cuarto.- Las reflexiones de que dejamos constancia, que con otras palabras vienen a reproducir las atinadas consideraciones de la sentencia impugnada, no pierden un ápice de su fuerza por la circunstancia de que en el proyecto de fusión se determinase el 1 de enero de 1991 como fecha a partir de la cual las operaciones de las «las absorbidas» se considerarían realizadas a efectos contables por parte de «la absorbente».

Esta previsión, contenido irrenunciable del proyecto de fusión, no quiere decir más que lo que dice, esto es, que en el camino hacia una extinción ya anunciada debe prepararse en todos los niveles la reunión de empresas en que la fusión consiste, también en el contable, de modo que, durante el periodo que se haya pactado (normalmente, como en el caso actual, a partir de los balances de fusión), las compañías que van a ser absorbidas, sin perjuicio de conservar su personalidad y su autonomía, también la contable, deben imputar sus operaciones a esos efectos contables a la sociedad a la que van a traspasar su patrimonio en bloque, con la finalidad de allanar el camino hacia las cuentas únicas. De este modo, según indica el Tribunal Económico-Administrativo Central (fundamento cuarto), las operaciones se realizan por «las absorbidas» y de acuerdo con sus registros contables, pero por cuenta de «la absorbente», de manera que, una vez perfeccionada la fusión, esas operaciones, llevadas cabo separadamente por personalidades jurídicas diferenciadas, desde la fecha a la

que se retrotrajeron los efectos contables se integran en la contabilidad de la compañía resultante de la operación sin necesidad de realizar cierre alguno."

Es cierto que las fechas en juego son distintas en la sentencia citada y en el asunto que ahora decidimos, pero lo trascendente, allí y aquí, radica en la interpretación que se da a la legislación mercantil sobre el alcance y modo de realizar las operaciones de fusión.

En el asunto que decidimos la escritura de fusión tuvo lugar el 28 de abril de 1999, y en esta fecha ya se había producido el 30 de noviembre de 1998 el cierre del ejercicio y el devengo de ese ejercicio 1998 para la entidad absorbida.

La retroacción contable acordada no puede implicar la modificación de ejercicios cerrados y de impuestos ya devengados, y, lo único que comporta es que tales operaciones contables (las del ejercicio devengado y cerrado) las realice la entidad absorbente por cuenta de la absorbida. Es ésta, la absorbida, la que ha de cumplir las obligaciones formales y soportar las deudas tributarias que de esos ejercicios cerrados y devengados se deriven.

....

La retroacción contable acordada no puede implicar la modificación de ejercicios cerrados y de impuestos ya devengados, y, lo único que comporta es que tales operaciones contables (las del ejercicio devengado y cerrado) las realice la entidad absorbente por cuenta de la absorbida. Es ésta, la absorbida, la que ha de cumplir las obligaciones formales y soportar las deudas tributarias que de esos ejercicios cerrados y devengados se deriven.

Tercero.

Lo dicho comporta rechazar el segundo de los motivos esgrimidos pues la pretensión de aplicar el artículo 105 de la Ley 43/95 retrotrayendo los efectos de la escritura de fusión al momento en que las sociedades absorbente y absorbida lo acuerden no sólo es rechazable por el razonamiento precedente sino porque implica, de aceptarse, el desconocimiento de la L.G.T., Ley 230/1963, que en su artículo 36 establece: "La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

No otra cosa sucedería si las partes pudiesen modificar las obligaciones societarias ya devengadas".>>
La claridad de lo expuesto obliga a la desestimación de este primer motivo de impugnación.

Cuarto.

En segundo término, aducía la actora la prescripción fundada en un exceso de duración del procedimiento, al rechazar por improcedentes algunas de las dilaciones que la Inspección le imputa.

Hemos de partir, de que el procedimiento se inicia con la comunicación notificada a la actora el 9 de noviembre de 2004, y finaliza el 1 de marzo de 2006, por lo que la duración total del procedimiento de inspección ha sido de 477 días.

En el Acuerdo de liquidación se afirma que no deben tenerse en cuenta un total de 135 días de dilaciones imputables al sujeto pasivo, siendo este el punto de discrepancia de la actora, que solo reconoce como imputables en el peor de los casos, 81 días, por lo que, de aceptarse la postura de la parte, resultaría que las actuaciones inspectoras se habrían prolongado más allá del plazo legal establecido. Ello obliga al examen pormenorizado de cada una de las dilaciones que le son imputadas a la actora:

En la resolución del TEAC impugnada, así como en el Acuerdo de liquidación, se imputa una dilación entre el 30 de noviembre de 2004 hasta el 8 de abril de 2005, es decir 129 días, que unidos a otros 6, entre el 8 y el 14 de abril, por solicitud de aplazamiento, hacen el total de 135 días que son los que se confirman en el Acuerdo de liquidación. La actora no acepta la totalidad de este periodo y distingue los siguientes periodos:

- La primera dilación que rechaza, es la existente entre el 30 de noviembre de 2004 y el 20 de diciembre de 2004, 20 días que la Inspección justifica en que, en la comunicación de inicio de 8 de noviembre de 2004, se le requirió para la justificación documental de las amortizaciones al fondo de comercio dotadas durante los ejercicios objeto de comprobación, para que fueran aportadas en la actuación prevista en el domicilio fiscal de la entidad el día 30 de noviembre de 2004. Sostiene la actora que el 30 de noviembre, no solo aportó toda la documentación que le había sido solicitada sino mucha documentación adicional lo que no se negó por la Inspección, sino que esta rectificó y solicitó en la Diligencia nº 2 los "asientos contables" y no la "justificación documental de las amortizaciones", que cumplió en la Diligencia nº 3, a pesar de la confusión en los términos empleados.

A lo que añade que ni en esa Diligencia ni en las siguientes hasta la nº 5, en que se le fue requiriendo para la aportación de diversa documentación, nunca se le concedió el plazo de 10 días para aportar lo requerido,

computándose la dilación de forma íntegra hasta la siguiente actuación, por lo que entiende que, en cada una de las dilaciones, se le debió conceder el plazo de 10 días, a descontar del total computado, lo que, a su juicio, ofrece como resultado que solo se le podrían imputar 81 días como máximo y no 135.

La resolución del TEAC objeto de impugnación, discrepa de esta interpretación, y se afirma en el Fundamento Jurídico Sexto que el plazo previsto en el artículo 36.4 del RGIT no es de aplicación a la documentación que debe estar a disposición de la Inspección detallada en el apartado 1 del artículo 36, y que las Diligencias imputadas lo han sido por no aportar documentación que, de acuerdo con el artículo 36.1, debe estar a disposición de la Inspección.

No es este el criterio sentado por el Tribunal Supremo. Citamos, entre otras muchas, la sentencia de 13 de febrero de 2014, dictada en el recurso de casación 4884/2011, en la que el Alto Tribunal sentaba la siguiente doctrina:

<< Pues bien, sobre la concreta cuestión sometida a debate ha existido ya un pronunciamiento por esta Sala al resolver el recurso de casación que la administración General del Estado interpuso contra la referida sentencia de 30 de septiembre de 2010, recurso número 401/2007, por lo que por seguridad jurídica y en coherencia con lo dicho en la misma situación, basta resolver el motivo casacional reproduciendo lo dicho en la sentencia de este Tribunal de 2 de julio de 2013, recurso número 5956/2010:

"Pues bien, aunque se parta de la obligación que tenía el obligado tributario de aportar la información controvertida, en cuanto era objeto de una actuación inspectora, es lo cierto que la Inspección no otorgó plazo alguno, incumpliendo lo que establecía el art. 36.4 del Reglamento General de Inspección, lo que impide, por esta sola circunstancia, imputar la dilación al contribuyente.

La concesión de un plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia de esta Sala.

Así en la sentencia de 24 de noviembre de 2011, dijimos que:

"En efecto, el artículo 36.4 del Real Decreto 939/1986, por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección, dispone que "Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes y otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquella ni de los justificantes de los hechos o circunstancias, consignados en sus declaraciones, se les concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración."

Por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección.

El artículo 31.bis.2 del Reglamento de Inspección de 1986, incorporado por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, considera dilaciones imputables al propio obligado tributario, "el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección", pero el más elemental de los razonamientos exige que aquél solo pueda afirmarse a partir de la fijación de un plazo concreto. Dicho de otro modo, si retrasar (se) es "diferir o suspender la ejecución de algo", es claro que dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución.

En fin, el argumento opuesto por la Administración es contrario también al hecho que el Reglamento fija el plazo de diez días como mínimo, a lo que ha de añadirse que si lo aceptáramos, habría que admitir también que no habiendo señalado término para cumplir la más compleja de las solicitudes formuladas por la Inspección, se aplicaría el indicado de 10 días, lo que supondría una violación del principio de proporcionalidad".

Esta doctrina aparece reiterada en las sentencias de 21 de Septiembre de 2012, cas. 3077/2009 y de 8 de Octubre de 2012, cas. 5114/2011.

Por otra parte, la falta de fijación de un plazo no puede ser subsanada tal como hizo el TEAC, considerando que procedía computar el plazo mínimo de 10 días.

Al subsistir una de las razones en que se apoyó la Sala de instancia para no tomar en consideración la dilación de los 64 días, según la Inspección y de 69 según el Tribunal, resulta innecesario detenerse en los restantes reparos puestos de manifiesto por la Sala de instancia para no aceptar la dilación, aunque debemos recordar que no hemos estimado preciso, junto a la concesión del plazo, una advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento, por no derivar esta exigencia del art. 36.4 del Reglamento de la Inspección, sentencia, entre otras de 8 de Octubre de 2012".>>.

En el mismo sentido, la sentencia de 24 de noviembre de 2011, dictada en el recurso 791/2009, manifiesta que << Por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el

incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección.>>

La Sala comparte el criterio de la actora en este particular, y sin necesidad de analizar el resto de argumentos aducidos por la parte respecto de las dilaciones, entiende que, en efecto, teniendo en cuenta la exigencia del artículo 36.4 incumplida por la Administración, serían como máximo 81 días los imputables a la actora (resultado de restar 54 a los 135 computados por la Administración), por lo que, sumados a 365 días, máxima duración legal del procedimiento, llegaríamos a que dicho procedimiento, como máximo, se podría haber extendido a un total de 446 días , y habiendo durado 477, es evidente que se ha excedido el plazo legal establecido.

Ahora bien, habida cuenta de que, el único efecto que tal incumplimiento produce es la no interrupción de la prescripción de las actuaciones de comprobación, siendo los ejercicios comprobados, desde 1999 a 2002, a la fecha de notificación del acuerdo de liquidación, 1 de marzo de 2006, solo estarían prescritos, los ejercicios 1998/1999 (cuya declaración fue presentada el 25 de enero de 2000), el ejercicio que va del 1/7/99 al 30/6/2000 (declaración presentada el 24 de enero de 2001) y el ejercicio de 1/7/2000 a 30/6/2001 (declaración presentada el 25 de enero de 2002), mientras que no estarían prescritos, por no haber transcurrido el plazo legal de 4 años, el ejercicio 2001, que va del 1/7/201 al 30/6/02 (declaración presentada el 23 de enero de 2003), ni el último de los ejercicios regularizados, que va del 1/7/02 al 30/6/03, cuya declaración fue presentada el 19 de enero de 2004.

En atención a lo expuesto, procede estimar parcialmente este motivo de impugnación, y declarar la prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria y la imposición de sanción, respecto de los ejercicios 1998, 1999 y 2000, quedando vivas las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002.

Quinto.

Respecto a la cuestión de fondo, el argumento de la Inspección ratificado por el TEAC se centra en que, haciendo uso de la prueba por indicios y partiendo de una serie de hechos que considera probados, todos ellos relacionados en el Fundamento jurídico Octavo de la resolución impugnada, se llega a la conclusión de que, dichos indicios considerados conjuntamente permiten deducir, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, que la operación de fusión estaba definida y preparada para su ejecución cuando ambas sociedades pertenecían a los mismos accionistas.

Es decir que la existencia de vinculación entre transmitentes y adquirentes en el momento de producirse la fusión entre Beniplest S.A. y Benitex S.A., es el argumento principal en el que tanto la Inspección como del TEAR de Valencia y finalmente del TEAC fundamentan el rechazo a la deducibilidad del fondo de comercio controvertido, al considerar las instancias administrativas, partiendo de dichos indicios, según consta textualmente en el Acuerdo liquidatorio, que estamos ante una transmisión de acciones entre partes vinculadas (sociedad y socio, artículo 16.2 a) LIS), por lo que, atendiendo al verdadero adquirente en la operación, D. Hipolito , dicha vinculación debe extenderse a los supuestos previstos en el artículo 16.2 c) de la Ley 43/1995 , siempre que más del 50% del incremento de patrimonio obtenido por dichas personas físicas no se haya integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que determina que se incumplan las condiciones para deducir la parte del fondo de comercio imputable a la adquisición de la participación de las mencionadas personas físicas en el capital social de Benitex.

Los motivos de impugnación 5º a 10º del escrito de demanda, contienen los argumentos destinados a rebatir el expresado criterio, comenzando con la denuncia por la actora de incongruencia omisiva en la resolución del TEAR que no dió respuesta a sus alegaciones en esta materia, sino que se limitó a dar por cierta la existencia de vinculación. Se impugna asimismo el contenido de la resolución del TEAC, que frente a los argumentos y documentos aportados por la actora, responde que tales alegaciones se deben resolver conjuntamente, y llega a la misma conclusión que la Inspección y el TEAC de Valencia.

A continuación, se resumen las extensas alegaciones que la parte aduce en el escrito de demanda :

1º) El momento a que hay que atender para apreciar la existencia de vinculación es el de la transmisión de acciones, según la dicción literal del artículo 103.3 de la LIS en el ejercicio 1999.

2º) Inexistencia de vinculación entre D. Hipolito y la entidad Beniplast S.A. en el momento de la venta de las acciones de Benitex S.A.

3º) Es un hecho cierto y notorio que las acciones de Beniplast S.A. fueron transmitidas a las sociedades de Benilux S.A.R.L. y Schroeder Associati S.P.A., sociedades de capital riesgo pertenecientes a los fondos de inversión Schroeder Ventures Italian Fund II, Limited Partnership I y Schroeder Ventures Italian Fund II , Limited Partnership II, que formaban parte de los grupos dedicados a la gestión de fondos de inversión Permira y Schroeder, dos grupos mundialmente conocidos.

4º) Reconocimiento por la Inspección de su falta de diligencia probatoria reconociendo que no sabe a quien pertenecen las acciones de Benilux S.A.R.L.

5º) D. Nicanor no acabó detentando el control de la sociedad al 100% cuando en 2001 las sociedades de capital riesgo deciden poner a la venta las acciones que adquiere Invergamin S.L., pues en la ampliación de capital de esta última entidad, entran a formar parte como accionistas, el Banco de Valencia (16.300 acciones) , Inversiones Valencia Capital Riesgo S.C.R. S.A. (8.700 acciones), Agroinmobiliaria S.A. (20.000 acciones) y Ranzanet S.A. (antes Financiera Aznar S.L., con 5000 acciones).

6º) Frente a la afirmación de la Inspección de que entre los nuevos adquirentes era el Sr. Hipolito el que ejercía los poderes y facultades del Consejo de Administración, ni en el acta, ni en la liquidación, ni en la resolución del TEAR de Valencia, se menciona un solo acto efectuado por el Sr. Hipolito durante el tiempo en que continuó siendo apoderado de Benioplast-Benitex S.A. Por el contrario, de acuerdo con el poder aportado en su momento al expediente, (documento nº 4 de la reclamación ante el TEAR de Valencia), las facultades conferidas al Sr. Hipolito por el Consejo de Administración están limitadas material y cuantitativamente.

7º) Inexistencia de vinculación entre el resto de socios y la entidad Benioplast S.A., en el momento de la venta de las acciones de Benitex S.A. No son cónyuges ni descendientes o ascendientes, sino cuñados o sobrinos, por lo que resulta procedente la deducibilidad del 66,67% del fondo de comercio.

8º) Falta de actividad probatoria por parte de la Inspección, ya que todas las presunciones han sido rebatidas documentalmenete.

Sexto.

Expuesta la posición de la parte actora, procede analizar la prueba en que la Administración sustenta la liquidación practicada y que según figura en el Fundamento Jurídico Octavo de la resolución del TEAC, tiene su fundamento en una serie de hechos, que la Inspección afirma no han sido desvirtuados por la recurrente, y que, a juicio de la Inspección son operaciones preparatorias y necesarias para la operación de adquisición discutida, y que se pueden resumir en las siguientes:

1º) En febrero de 1998, Schroder Associati SRL encarga una tasación para la valoración de los bienes de ambas compañías , lo que, a juicio de la Inspección pone de manifiesto la existencia de un acuerdo de voluntades, pues hasta el 1 de julio de 1998 Schroder no adquiere el 4% de la participación directa en Benioplast S.A. e indirecta en Benitex S.A. .

2º) El 22 de junio de 1998 el mismo representante firma la solicitud de verificación previa de inversiones extranjeras de Benilux SARL para adquirir Benioplast y de Benipalst para adquirir Benitex y dichas solicitudes son presentadas en fecha 23 de junio a la misma hora, lo que a juicio de la Inspección pone de manifiesto que a 22 de junio, cuando los titulares del capital de Benioplast S.A. y Benitex S.A. eran los mismos, la operación estaba ya diseñada.

3º) Diversos servicios profesionales facturados por KPMG a Benioplast S.A. que, a juicio de la Inspección, están relacionados con la compra de acciones de Benitex S.A. y su financiación, y que se prestan antes del 1 de julio de 1998.

4º) Benilux SARL se constituye el 19 de junio de 1998 con un capital social de 16.828,34 € cuya titularidad última es opaca y unos días después, 1 y 2 de julio, tienen lugar las complejas operaciones a que se ha hecho referencia.

5º) El precio de venta de las acciones de Benioplast S.A. y de Benitex S.A. a los miembros de las distintas familias relacionadas titulares del capital es, en el caso de Benioplast S.A. por su valor teórico mientras que en el caso de Benitex S.A. lo es por el 406,66% de su valor teórico, sin que las plusvalías latentes justifiquen tal diferencia de precio, diferencia que, a juicio de la Inspección, sí motiva la aparición, al producirse la absorción de Benitex S.A. por Benioplast S.A. , de un abultado fondo de comercio.

6º) La compra de Benitex S.A. por Benioplast S.A. requiere la obtención de financiación por parte de la Banque Paribas S.A. que otorga un préstamo sindicado de 28.848.581,01 € y que dada la fecha de constitución de Benilux SARL, 19 de junio de 1998, y que el préstamo se elevó a público el 2 de julio de 1998, parece lógico pensar que comenzó a negociarse con anterioridad. Por otro lado en la escritura del préstamo, se hacen continuas referencias a la futura fusión.

Se argumenta en la resolución del TEAC que los hechos descritos no han sido desvirtuados y que si bien es cierto que son meros indicios que aisladamente considerados serian insuficientes para sustentar la teoría de la Inspección, si se consideran de forma conjunta, permiten deducir la existencia de vinculación entre ambas partes en el momento de la fusión.

Séptimo.

En resumen la prueba en que se fundamenta la regulación que nos ocupa es la de presunciones, denominada también presunciones del hombre o praesumptiones homini , aplicando el artículo 108.2 de la LGT , que dispone:

" Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

Como reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en sentencia de 19 de febrero de 2014, dictada en el recurso de casación 651/2013 ,

<< Se ha de tener en cuenta que la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo , de la Ley de Enjuiciamiento Civil , al señalar que «en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción». Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba [véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección el 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09 , FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º)].

Por tanto, la cuestión discutida es probatoria, y consiste en determinar si las conclusiones que la Inspección obtiene a través de los indicios que considera acreditados, son conformes a la ley, para lo que resulta imprescindible analizar si, en efecto, existe un enlace preciso y directo, conforme a las reglas del criterio humano, entre los hechos base apreciados por la Administración y las consecuencias que de ellos se extraen.

Atendiendo a estos parámetros, la Sala debe anticipar que discrepa de las conclusiones que la Administración extrae como resultado de la prueba de presunciones, y ello, porque el presupuesto último y fundamental en que se basa la regularización practicada, la existencia de vinculación en el momento de la transmisión de las acciones entre los transmitentes y adquirentes, considera la Sala, que no ha sido debidamente acreditado por parte de la Administración, por las razones que a continuación se van a desarrollar.

La Inspección y el TEAC, aún reconociendo que desconocen quienes son los titulares de las acciones de la entidad luxemburguesa Benilux SARL, afirman que una serie de indicios les llevan a presumir que pudiera ser la familia Nicanor Valeriano .

No se puede aceptar tal afirmación, toda vez que la actora, ha probado, mediante la aportación de documentación del Registro Mercantil luxemburgués que el Sr. Hipolito no era socio de dicha sociedad así como que los consejeros de Benilux SARL pertenecían al grupo de inversiones Permira.

A lo que, debe añadirse que, sorprende la anterior afirmación, cuando en virtud del principio de facilidad de la prueba, bien hubiera podido la Inspección, efectuar dicha investigación y a través de las instituciones pertinentes, dirigirse a las autoridades luxemburguesas para conocer la composición del accionariado de la referida entidad. Así parece reconocerlo el propio Acuerdo de liquidación cuando en el Fundamento Octavo, afirma : " la vía para obtener dicha información ... es el procedimiento establecido para ello, y consistiría en solicitarla directamente a las autoridades fiscales del domicilio de la entidad Benilux SARL.." y cuando finalmente en el Fundamento Sexto, y en el capítulo de hechos acreditados, apartado 2º, del Acuerdo liquidatorio, se hace constar que " la primera entidad (Benilux SARL), ...pertenece en un 50% a cada una de las siguientes entidades no residentes: Schroder Ventures Italian Fund II, Limited Partnership I, residente en Bermudas y a Shroeder Ventures Italian Fund II, Limited Partnership II, residente en E.E.U.U.", manifestaciones que en principio ya resultan contradictorias con la existencia de la pretendida vinculación.

Y finalmente, respecto de esta cuestión, la actora aportó un documento emitido por la entidad "Saline Nominees Limited" en fecha 16 de abril de 2007, que confirma que según los registros de la sociedad luxemburguesa, el Sr. Hipolito nunca fue socio de Benilux SARL desde su constitución, el 19 de junio de 1998 hasta su liquidación el 19 de diciembre de 2005.

En segundo término, otro de los hechos que la Inspección considera acreditado y que la Sala no comparte, es en lo referente a la obtención final por parte del Sr. Hipolito del 100% del control de la entidad Beniplast-Benitex indirectamente a través de Invergamin, estimando la Inspección que era esta la finalidad última de la operación, es decir que D. Hipolito , a través de la sociedad Invergamin S.L., sociedad unipersonal a él perteneciente, finalizara siendo también propietario de la totalidad del patrimonio empresarial de las dos entidades fusionadas, lo que no es exacto y además ha sido desvirtuado por la recurrente, que ha acreditado que, el Sr. Hipolito , solo fue propietario único de Invergamin entre el 14 de junio y 23 de octubre de 2001, ya que, a partir de una ampliación de capital de octubre de 2001, entraron a participar en el accionariado de Invergamin, junto al Sr. Hipolito , otras entidades

como el Banco de Valencia, Inversiones Valencia Capital Riesgo, Agroinmobiliaria S.A. y Ranzanet, con la participación accionarial que ya se ha consignado anteriormente.

Existen otros elementos de discrepancia respecto de los hechos que la Inspección y el TEAC consideran acreditados, como son, de un lado el relativo a la existencia de vinculación entre todos los socios transmitentes de Benitex S.A., con la entidad Benioplast S.A. en el momento de la venta de las acciones de la primera, es decir, de un lado el Sr. Hipolito y también el resto de los socios con sus correspondientes participaciones, así como la rotunda aseveración por parte de la Inspección, de que toda la operación se encontraba definida y diseñada para su ejecución cuando Benioplast y Benitex pertenecían a los mismos accionistas, junto con la concesión de la gestión al Sr. Hipolito y su vuelta al accionariado en el año 2001.

Comenzando por la vinculación del Sr. Hipolito en el momento de la transmisión, ya las resoluciones del TEAR de Valencia y del TEAC, vienen a reconocer que no concurre, al declarar que " desde el 2 de julio de 1998 no existía formalmente la circunstancia de vinculación señalada por la Inspección", aunque después afirman que existe una vinculación "real" que el TEAC sostiene en el Fundamento jurídico Octavo, con la siguiente argumentación:

" No puede tampoco aceptarse como sostiene la reclamante en su alegación séptima que la Inspección no haya estado para la aplicación del artículo 103.3 al momento de la transmisión para determinar que ha existido vinculación ya que la Inspección considera la existencia de vinculación a ese momento al entender que nunca ha dejado de hecho de existir dicha vinculación habiéndose organizado toda la compleja operación con la única finalidad de aflorar las plusvalías generadoras del fondo de comercio, y formalmente hacer desaparecer la vinculación entre las partes. Vinculación, que insistimos, se da en el momento en que se produce la fusión".

No puede aceptarse tal conclusión, ya que la Inspección, partiendo de un hecho que reconoce como cierto y acreditado, la no existencia de vinculación, pretende llegar a una conclusión contraria, la existencia "real" de vinculación, mediante una presunción que no resulta lógica ni razonable, carece de apoyo probatorio y responde a una mera opinión subjetiva que no se comparte.

Lo mismo sucede en relación al resto del accionariado, el 66,67% perteneciente a otras personas físicas, que, aún teniendo un vínculo familiar con el Sr. Hipolito , salvo su esposa (que además no tenía participación en Benitex S.A. sino en Benioplast S.A.), el resto eran cuñados o sobrinos, es decir personas no afectadas por vinculación, a tenor del texto legal. Según el artículo 16.2 de la ley 43/1995 , son personas o entidades vinculadas: c) " una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores ", i) " dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen directa o indirectamente en, al menos el 25% del capital social" , ninguno de cuyos supuestos se cumplen en el caso enjuiciado ni en relación al parentesco, ya que no son ascendientes ni descendientes, ni en cuanto a la participación, según se encuentra acreditado en el expediente.

El Acuerdo liquidatorio extiende la no deducibilidad del fondo de comercio también al porcentaje del 66,67% perteneciente al resto de los socios, respecto de los que, existe una total carencia de actividad probatoria tanto en cuanto a su supuesta intervención de estos en alguna de las operaciones que han acompañado la fusión y posterior compraventa, como en su falta de participación en el accionariado o en la gestión de la entidad luxemburguesa como se predica del Sr. Hipolito .

En resumen, considera la Sala que, aún siendo ciertos algunos de los indicios relacionados y puestos de manifiesto por la Inspección a lo largo del procedimiento, algunos de los cuales, en efecto, no han sido desvirtuados por la actividad probatoria de la parte recurrente, sin embargo, no se cumplen en el caso presente, los requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo exige para la validez de la prueba de presunciones de la que se ha valido la Administración en la regularización practicada, conclusiones que no se pueden compartir, puesto que los hechos base acreditados en el procedimiento, a juicio de la Sala, no son reveladores de la conclusión alcanzada por la Administración, pues no se da ese enlace preciso y directo entre los hechos acreditados y las consecuencias o hechos deducidos ni se ha expresado un razonamiento lógico y deductivo, conforme a las reglas del criterio humano, que permitan llegar a tales consecuencias, según el criterio admitido por la jurisprudencia.

Además de la debilidad o falta de consistencia de los indicios en que la Administración ha sustentado sus conclusiones, y que en realidad son meras conjeturas, la actividad probatoria desarrollada por la recurrente, ha enervado las presunciones con las que la Inspección concluye la existencia de vinculación.

Ello significa que, valorando la prueba practicada de forma conjunta, según las reglas de la sana crítica, y siendo la carga de la prueba a cargo de la Administración, considera la Sala que no resulta debidamente acreditado por la Administración el hecho de la vinculación entre transmitentes y adquirentes de las entidades fusionadas, vinculación que es el soporte en que se ha basado la regularización practicada, pues como se ha expuesto anteriormente, no cabe extraer tal consecuencia de los hechos acreditados, al no existir un enlace preciso y directo entre los hechos puestos de manifiesto y la vinculación pretendida, que por otro lado, la parte ha logrado desvirtuar mediante la prueba desarrollada en el proceso.

En virtud de lo expuesto, procede la estimación de la presente demanda, con la consiguiente anulación de la liquidación practicada así como de la sanción impuesta.

Octavo.

Conforme a lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, las costas se deben imponer a la Administración.

FALLO

En atención a lo expuesto, y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativa de la Audiencia nacional, ha decidido:

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procurador D^a. Maria Luisa Sanchez Quero, en nombre y representación de la entidad mercantil BENIPLAST-BENITEX S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de febrero de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen y anular la resolución impugnada, por su disconformidad a Derecho, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Con expresa imposición de las costas procesales causadas a la Administración.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D^a FELISA ATIENZA RODRIGUEZ estando celebrando Audiencia Pública 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.