

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059882

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO*Sentencia 345/2015, de 15 de julio de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 545/2014***SUMARIO:**

Haciendas forales. País Vasco. IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Motivo económico válido: Consultas tributarias. La Inspección consideró que no tenía carácter vinculante la consulta presentada por la entidad sobre la fusión porque no expuso todos los datos relevantes: no dio cuenta de la inactividad de las sociedades, ni se explicaron los objetivos de la reestructuración inherente a la fusión, sino los vinculados a una operación más amplia. No es motivo económico válido crear dos sociedades inactivas para adquirir el patrimonio de una tercera también inactiva. **Base imponible. Gastos deducibles. Destinatarios de los servicios.** Factura de asistencia para la reestructuración. El verdadero destinatario no es la absorbente sino otro grupo societario, por lo que no es deducible.

PRECEPTOS:

Norma Foral 7/1996 de Guipuzkoa (IS), art. 104.

Norma Foral 2/2005 de Guipuzkoa (General Tributaria), arts. 14, 15, 83 y 163.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 110.

PONENTE:*Don Juan Alberto Fernández Fernández.*

Magistrados:

Don JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ

Don LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA

Doña MARGARITA DIAZ PEREZ

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 545/2014

ORDINARIO

SENTENCIA NUMERO 345/2015

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a quince de julio de dos mil quince.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 545/2014 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución 31608 de 10 de julio de 2014 del T.E.A.F. de Gipuzkoa desestimatoria de las reclamaciones acumuladas 2013/0616, 2013/0617, 2013/0618 y 2013/0911 interpuestas contra liquidaciones del impuesto sobre sociedades y contra sanción derivada del impuesto sobre sociedades.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE : BEZAORE S.L., representada por el Procurador Don ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS y dirigida por el Letrado Don ENEKO RUFINO BENGOCHEA.
- DEMANDADA : La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora Doña BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por la Letrada Doña ANA IBARBURU ALDAMA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 16 de septiembre de 2014 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Don ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS actuando en nombre y representación de BEZAORE S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución 31608 de 10 de julio de 2014 del T.E.A.F. de Gipuzkoa desestimatoria de las reclamaciones acumuladas 2013/0616, 2013/0617, 2013/0618 y 2013/0911 interpuestas contra liquidaciones del impuesto sobre sociedades y contra sanción derivada del impuesto sobre sociedades; quedando registrado dicho recurso con el número 545/2014.

Segundo.

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

Tercero.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen los pedimentos de la actora.

Cuarto.

Por Decreto de 27 de enero de 2015 se fijó como cuantía del presente recurso la de 1.495.061,20 euros.

Quinto.

En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

Sexto.

Por resolución de fecha 22 de junio de 2015 se señaló el pasado día 25 de junio de 2015 para la votación y fallo del presente recurso.

Séptimo.

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la resolución de 10-07-2014 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones interpuestas por BEZAORE S.L. contra los siguientes acuerdos:

- Acuerdo de la Subdirectora General de Inspección de fecha 21 de mayo de 2013, por el que dicta el acto de liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2007 de Berriozar Servicios Auxiliares a la Empresa, S.L.
- Acuerdo de la Subdirectora General de Inspección de fecha 21 de mayo de 2013, por el que dicta el acto de liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2007 de Naygui, S.L.
- Acuerdo de la Subdirectora General de Inspección de fecha 22 de mayo de 2013, por el que dicta el acto de liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2007 de Bezaore, S.L.
- Acuerdo de la Subdirectora General de Inspección de fecha 25 de septiembre de 2013, por el que impone la sanción derivada de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de Bezaore, S.L.

Segundo.

A resultas de las actuaciones de comprobación e investigación practicadas por el Servicio de Inspección se practicaron las siguientes liquidaciones del Impuesto de sociedades del ejercicio 2007:

- Bezaore S.L.: incremento de la base imponible en 100.000 euros deducidos en concepto de gastos de asesoramiento.
- Naygui S.L.: no se modificó la base imponible porque el valor neto contable de los bienes transmitidos por esta sociedad en el proceso de fusión coincide con su valor de mercado.
- Berriozar S.L.: aplicación del régimen general (art. 15-2 de la N.F. 7/1996) ; base imponible por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del patrimonio transmitido por esa sociedad en el proceso de fusión, igual a 5.339.504,30 euros; cuota a ingresar: 1.495.061, 20 euros.

El Servicio de Inspección estimó que las operaciones de fusión que comportaron la absorción de Naygui S.L. y Berriozar S.L. por Bezaore S.L. no obedecieron a motivos económicos válidos sino al propósito de conseguir una ventaja fiscal, y por esa razón el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre sociedades/2007 devengado por la transmisión del patrimonio de Berriozar Servicios Auxiliares a la Empresa S.L. revisó la aplicación del régimen especial de fusiones regulado en el capítulo X del título VIII de la Norma Foral 7/1996 y, en su lugar, aplicó el régimen general de liquidación del IS.

En las actas de disconformidad e informes ampliatorios extendidos por el Servicio de Inspección se describen las operaciones que culminaron con la fusión de las tres sociedades:

El 19-10-2006 Zumaketa S.A. constituyó Bezaore S.L. con un capital de 10.000 €; en la misma fecha Construcciones Denalan S.L. constituyó Naygui S.L. con el mismo capital. Con fecha 26-10-2006 las dos sociedades así constituidas compraron a los socios, personas físicas, de Berriozar S.L. las participaciones de esta a cambio de 5.600.007 €.

La compra a la que nos acabamos de referir fue financiada por sendos préstamos concedidos por Promociones Erreleku S.L., participada al 50% por Zumaketa S.A. y Denalan S.L., y por una entidad bancaria.

En escritura pública otorgada el 26-04-2007 se protocolizan los acuerdos de : 1) Fusión propia por absorción: Bezaore S.L. absorbe a Naygui S.L.; 2) Fusión simplificada; a consecuencia de la anterior Bezaore S.L. adquiere las participaciones de Berriozar S.L.

Tercero.

El recurso contencioso-administrativo se funda en los motivos siguientes:

1. La existencia de motivos económicos válidos en la operación de reestructuración culminada con la fusión de las dos sociedades que adquirieron las participaciones de Berriozar S.L. y de esta última, con el objetivo principal de que fuera una nueva sociedad, distinta de Erreleku S.L. la que llevase a cabo el desarrollo inmobiliario del terreno perteneciente a Berriozar S.L. para evitar la acumulación de riesgos en una sola empresa.

2. El carácter vinculante de la consulta presentada por la recurrente con fecha 27-11-2006 ante el Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas, Sección del IS y contestada el 2-01-2007 por el Director General de Hacienda.

3. La omisión del procedimiento establecido por el artículo 163 de la N.F. 2/2005 para la aplicación de la cláusula antielusión del artículo 14 de esa Norma, teniendo en cuenta los términos empleados por el Servicio de Inspección para calificar los fines (de fraude fiscal) de la operación de fusión de sociedades.

4. La deducibilidad de la factura girada a la recurrente por Alt Norte S.L. en contraprestación a los servicios de asesoramiento prestados en el proceso de reestructuración mediante fusión.

5. La prescripción de la acción para determinar la deuda imputada a Berriozar S.L. en la liquidación del Impuesto sobre sociedades.

6. La nulidad de la resolución sancionadora porque no se ha motivado debidamente la culpabilidad del sancionado y además la deducción de la factura de gastos (100.000 €) revisada por la demandada era procedente ya que correspondía a servicios facturados, prestados a la recurrente en el proceso de reestructuración empresarial y necesarios para sus fines.

Examinaremos los motivos que se acaban de enunciar, empezando por el que se refiere a la infracción de procedimiento, atendiendo a los correlativos de oposición expuestos en el escrito de oposición a la demanda y sustentados en las actas de disconformidad e informes del Servicio de Inspección, y actuaciones del procedimiento sancionador, reflejados en los acuerdos recurridos.

Cuarto.

Con fecha 25-05-2012 la Subdirección General de Inspección notificó a Bezaore S.L. el inicio de las actuaciones de comprobación.

En esa fecha el artículo 104.4 de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre sociedades disponía: "No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga por principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

El acta de disconformidad formalizada el 9-01-2013 dice: " En el presente caso, como ya hemos apuntado y conviene volver a destacar se han creado dos sociedades instrumentales que han adquirido por un total de 5.600.007 euros- el 50% cada una de ellas- las participaciones de otra entidad cuyo activo está constituido por dos fincas con valor neto contable de 144.242, 91 euros a sus socios personas físicas (que no han tributado efectivamente por dicha operación) para posteriormente mediante las operaciones de fusión actualizar el valor de dichas fincas en sede de BEZAORE S.L. sin coste fiscal alguno, y a la vez, al haber sido adquiridas las participaciones por dos sociedades al 50 %, eludir la aplicación del art 108 de la Ley del mercado de valores.

El único motivo que justifica la combinación de los negocios descrita es puramente fiscal; no hay otro que eludir el gravamen de la plusvalía y, adicionalmente, el ITP.

En consecuencia, la combinación de negocios efectuada tiene como único objetivo el fraude fiscal, por lo que no es posible la aplicación del régimen especial regulado en el Capítulo X del Título VIII de la NIS, " (folios 2472-2492 del expediente).

Calificados en esos términos los objetivos o motivos de las dos operaciones de fusión (ídem, el informe ampliatorio del mismo Servicio que obra a los folios 2493- 2527 del expediente), y no en los propios de la cláusula antielusión del artículo 14-1 de la Norma Foral 2/2005, la inaplicación del régimen especial de fusiones, y otras operaciones societarias, regulado en el Capítulo X del Título VIII de la N.F. 7/1996 no estaba supeditado a la tramitación del procedimiento regulado por el artículo 163 de la N.F. 2/2005, al que remite el artículo 14-2 de esa Norma.

En defecto de otras previsiones, la norma de aplicación al caso era la especial de la Norma Foral del Impuesto de sociedades (artículo 104-4), y no el artículo 14- 3 de la Norma Foral 2/2005, general tributaria de Bizkaia, a no ser que confundamos el supuesto de fraude o evasión fiscal al que se refiere la primera de esas disposiciones, atendiendo al objetivo o fin relevante de la operación, con el supuesto de la cláusula antielusión (antes de fraude de ley) definido en el segundo de dichos preceptos, que atiende al modus operandi antes que al resultado defraudatorio.

Así, el Tribunal Supremo en las sentencias de 7-04-2011 (recurso de casación 2281/2008), de 22-12-2011 (casación 1723/2007); de 13-01-2012 (casación para unificación de doctrina 62/ 2010); la nº 2356/ 2012 de 8 de Marzo , y en la de 16 de mayo de 2013 invocada por la recurrente, con cierta confusión de los fundamentos de esa sentencia con los fundamentos de la dictada en la instancia por la Audiencia Nacional, ha considerado de aplicación el procedimiento especial, previsto por la vieja L.G.T. (artículo 24) para la declaración de "fraude de ley", a efectos de la inaplicación del régimen especial de fusiones, cuando el Servicio de Inspección hubiere utilizado aquel concepto o calificación y no, como es el caso, cuando califique las operaciones acogidas a ese

régimen especial con arreglo a los conceptos de fraude o evasión utilizados por la normativa del Impuesto sobre sociedades.

La asimilación, que no la identificación, de los conceptos de fraude o evasión de la NFIS (artículo 104-4) a la cláusula antielusión del artículo 14 de la N.F. 2/2005 para el caso de inaplicación del régimen especial de fusiones prevista por esa disposición se produjo con posterioridad a la tramitación del expediente de investigación del que traen causa las liquidaciones recurridas en este contencioso, concretamente por virtud de la Norma Foral 2/2014 de 17 de enero que dio al artículo 114.4 de la NFIS la siguiente redacción: "No se aplicará el régimen establecido en este Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.

A estos efectos, se considerarán como tales las operaciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la finalidad de conseguir una ventaja fiscal, siempre que la operación se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el apartado anterior de este apartado".

El precepto que se acaba de transcribir define, a los efectos previstos por el mismo, el concepto de fraude o evasión por equiparación con los conceptos de "cláusula antielusión" y "simulación" a que se refieren, respectivamente, los artículos 14 y 15 de la N.F. 2/2005.

Ahora bien, aunque a esa equiparación le concedamos un valor interpretativo, tal como sostiene la recurrente con invocación de las sentencias del Tribunal Supremo de 7 de Abril de 2011 (Recursos de casación 4939/07 ; 2281/08 y 5999/08) sobre el alcance, mutatis mutandi, del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , introducido por la Ley 14/2000 (ídem, el artículo 104.3 de la NFIS) no puede alcanzarse la conclusión de que debió tramitarse el procedimiento del artículo 163 de la N.F. 2/2005 previsto por el artículo 14-2 de esta norma para el caso de aplicación de la cláusula antielusión.

Una cosa es que el concepto de fraude o evasión, a los efectos previstos por el artículo 104-4 de la N.F. 7/1996 del IS., expuesto en la redacción del artículo 114.4 de esa Norma, en vigor desde el 1-01-2014, pudiera entenderse implícito en la redacción del primero, y otra bien distinta es que deba aplicarse una solución procedimental no prevista expresamente por la norma vigente a la fecha de tramitación del expediente de investigación incoado a la recurrente, sino igualmente "implícita" en la equiparación conceptual antedicha.

La norma de procedimiento debe ser expresa y, por lo tanto, no puede sobreentenderse en un concepto, aclarado o interpretado por una norma posterior (la del art. 114.4 de la NFIS) a la vigente en la fecha de incoación del procedimiento de investigación; dicho en otros términos, la aplicación del procedimiento del artículo 163 de la N.F. 2/2005 para el caso de inaplicación del régimen especial de fusiones regulado por la NFIS constituye una innovación normativa que no puede aplicarse al caso sin contradecir la regla "lex regit actos" en materia de procedimiento, y vulnerar el principio de seguridad jurídica.

Por lo tanto, puede admitirse el carácter interpretativo de la reforma producida por virtud de la Norma Foral 2/2014 en lo que atañe a la equiparación del concepto de fraude o evasión del artículo 104-4 de la NFIS en su redacción anterior a las figuras previstas por los artículos 14 y 15 de la N.F. 2/2005, pero no a efectos procedimentales, al punto de entender que el procedimiento adecuado para la inaplicación del régimen especial de fusiones fuere un procedimiento distinto (el establecido para la aplicación de la cláusula antielusión) al previsto por la normativa vigente cuando se inició el procedimiento de inspección.

Tampoco el Servicio de Inspección de Gipuzkoa estaba sujeto a una Instrucción como la 10/2007 de 7 de octubre, aprobada por la Dirección General de Hacienda de la Diputación de Bizkaia, con los efectos "ad intra" propios de la misma, sino que debió acomodar su actuación a la normativa vigente cuando incoó el expediente de comprobación.

En definitiva, no puede tenerse por procedimiento procedente para la inaplicación del régimen especial de fusiones en razón a los motivos expuestos por el Servicio de Inspección el que pudiera entenderse "implícito" en una equiparación conceptual asimismo "implícita", sin menoscabo de la regla y principio a que se ha hecho mención.

Quinto.

La recurrente solicitó con fecha 27-11-2006 que la demandada contestase a la siguiente consulta:

" 1º. Se pueden considerar motivos económicos válidos los planteados en el expositivo sexto para llevar a cabo las operaciones societarias descritas (fusión propia y fusión impropia)?

2º.- En el supuesto de ser afirmativa la contestación a la pregunta anterior, será de aplicación a dichas operaciones el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo establecido en el Capítulo X del Título VIII de la NFIS?

3º.- En caso de que así fuera, se podría imputar, a efectos fiscales, la diferencia entre el precio de adquisición y su valor teórico contable a los bienes y derechos adquiridos como consecuencia de la fusión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 96-3 de la N.F.I.S.?

La Inspección informó en contra del sentido vinculante de la consulta porque "en exponiendo del texto de la consulta el consultante obvia la creación de Bezaore S.L. y Naygui S.L. por parte de Zumaketa S.L. y Construcciones Denalan S.L., respectivamente; la forma de financiación de las participaciones adquiridas a los socios de Berriozar de Servicios Auxiliares a la Empresa S.L. y la información de si dichos socios (todos ellos personas) tributaron efectivamente en su impuesto personal respectivo con ocasión de la entrega".

Dice, asimismo, el informe de la Inspección que de la lectura del exponendo segundo "parece desprenderse que se trata de dos sociedades que ya existían y tuvieran actividad anteriormente y sin relación entre ellas, cuando la realidad es que se han creado expresamente para participar en las operaciones de reestructuración, en concreto ambas sociedades se han creado 7 días antes de que se adquieran, cada una de ellas, el 50 % de las participaciones de Berriozar de Servicios Auxiliares a la Empresa S.L. a sus partícipes, todos ellos personas físicas. Y añade que: "se ha tenido especial cuidado en obviar tanto la creación "ex profeso" de las dos entidades como la situación de la entidad adquirida Berriozar de Servicios Auxiliares a la Empresa S.L. cuyo activo está básicamente constituido por la partida "terrenos y bienes naturales" .y cuya actividad en el momento de la fusión es nula y durante los años 2005 y 2006 no ha ido más allá del arrendamiento de los terrenos que posee para el estacionamiento de vehículos, figurando de alta en el IAE en el Territorio Foral de Navarra en el epígrafe 1.862: alquiler de inmuebles rústicos hasta el 12-02-2007, fecha en la que cesa, y no constando alta alguna en el IAE de esta Administración Foral".

La Administración Foral demandada contestó a la consulta en los términos siguientes:

"Primero. Entiende esta Administración Tributaria que, en la medida en que las operaciones planteadas (fusiones por absorción e impropia respectivamente) respondan a motivos económicos válidos desde un punto de vista económico y organizativo, como los alegados en el cuerpo de la presente consulta, no se les considerará a las mismas haber sido efectuados con fines de fraude o evasión, o con la finalidad de conseguir una mera ventaja fiscal, a efectos de lo establecido en el artículo 104.3 de la citada N.F. 7/1996, del impuesto sobre Sociedades. No obstante, la presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de las operaciones proyectadas, de tal modo que pudieran alterar el juicio de las mismas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en las operaciones planteadas.

Segundo. El apartado 1 del artículo 90 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del impuesto sobre Sociedades establece que:

(...)

Conforme a lo anterior, las operaciones de fusión planteadas en la presente consulta, encajan con lo establecido en los apartados 1.a) y 1.c) respectivamente del texto transcrito, por lo que, cumpliendo con los restantes requisitos exigidos por el régimen fiscal especial del Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 7/1996, a las mismas, les será de aplicación el citado régimen.

Lo que se les comunica a los efectos oportunos, poniéndoles en su conocimiento que la presente contestación no tiene el carácter de vinculante para esta Administración Tributaria al no haberse formulado la consulta en los términos previstos en el art. 83 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria " .

Sexto. El carácter vinculante de la consulta tributaria no depende de que la Administración le reconozca o no ese efecto en el mismo escrito de contestación o a posteriori, sino del cumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, y "en tanto no se modifique la normativa o la jurisprudencia aplicable al caso se aplicarán al obligado tributario los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes, y demás datos recogidos en el escrito de consulta" (artículo 84-1 de la misma Norma Foral).

Ahora bien, hay que distinguir los requisitos formales cuyo incumplimiento determina el archivo de la consulta, previo requerimiento de subsanación (artículo 83-3 y 4 de la Norma Foral 2/2005) de los hechos y circunstancias a los que se contrae la consulta y que delimitan el alcance vinculante de la contestación (artículo 84-1 de la N.F. 2/2005) .

En lo que hace al caso, no es que la recurrente hubiere omitido la exposición de los antecedentes y circunstancias determinantes del caso, en cuyo caso hubiere sido procedente el requerimiento de subsanación, sino que no expuso todos los datos relevantes para que la contestación a las dos primeras cuestiones planteadas

(la contestación a la tercera, según veremos, no trasciende a la validez de las liquidaciones y sanción recurridas) pueda tenerse por vinculante.

En efecto, la recurrente no dio cuenta de la inactividad de las dos sociedades que se constituyeron pocos antes de la adquisición de las participaciones sociales de Berriozar Servicios Auxiliares a la Empresa S.L. y de la naturaleza "patrimonial" de esta última, amén de su inactividad, lo que no podía suponerse por la Administración tributaria y menos tratándose de una operación de reestructuración mediante fusión que por definición requiere una organización empresarial activa, en funcionamiento; y tal omisión no ha podido ser advertida por la demandada sino con posterioridad a la consulta; concretamente, a resultas del procedimiento de investigación en que se han comprobado las operaciones que culminaron con las fusiones y todos los datos atinentes a sus artífices y partícipes.

En el trámite de consulta no es dado a la consultada verificar o comprobar los antecedentes y circunstancias expuestas por el obligado sino contestar a las cuestiones planteadas por este en razón a los datos expuestos por el mismo, completos o incompletos, verdaderos o falsos, de suerte que son dichos datos, y nos omitidos, los que determinan el alcance, en su caso, vinculante de la consulta.

Por esa razón, los criterios expresados en la contestación no pueden aplicarse al obligado si además de las circunstancias, antecedentes y datos reseñados en el escrito de consulta hay otros que influyen en su resultado (*rebus sic stantibus*: artículo 84-1 de la N.F. 2/2005).

Además, el escrito de consulta debe ofrecer a la Administración tributaria el conocimiento de todos los antecedentes y circunstancias determinantes del caso (artículo 83.3 b de la N.F. 2/2005) sin que proceda su integración o comprobación mediante un expediente o trámite ad hoc al regulado por esa Norma Foral y por el Decreto Foral 49/2006 que la desarrolla.

Por lo tanto, las omisiones señaladas, que no son formales en cuanto que el escrito de consulta cumple las menciones señaladas por la norma, no pueden imputarse a la Administración por el hecho de que obrasen en su poder los datos omitidos, en particular, los referentes a la constitución de Naygui S.L., a través de la autoliquidación del ITP en la modalidad de operaciones societarias.

Como decimos los datos relevantes para la opinión de la Administración deben ser expuestos en el escrito de consulta, sin que pueda exigirse a aquella ninguna labor "ex post" de investigación o cotejo.

El interesado no tiene la obligación de presentar los documentos que ya obren en poder de la Administración (artículo 35 f de la Ley 30/1992) pero en ese caso deberá remitirse en su escrito de solicitud al archivo o expediente en que aquellos se hallaren, previa exposición de los hechos o circunstancias que se pretende acreditar.

Lo que no puede hacer el consultante es dar por conocidos datos o circunstancias no expuestos directamente, como es de rigor, o tan siquiera por referencia a determinado expediente, sin trasladar a la Administración una carga que es exclusivamente suya y va más allá del cumplimiento formal de los requisitos de la consulta, no en vano afecta a su resultado o alcance.

Sexto.

En el fundamento primero de la demanda (folios 6 a 23) la recurrente explica -ella mismo lo dice- los motivos económicos por los cuales fueron creadas Bezaore S.L. y Naygui S.L.: " Es cierto que las operaciones se hicieron en un período relativamente corto de tiempo, pero no es menos cierto que cuando tales operaciones se diseñaron siempre se estaba pensando en el peor de los casos (vg. que no se adquirieran las participaciones; que no se pagasen los intereses o cuotas de amortización mientras no se llevase a cabo la fusión; que no se realizase la fusión; etc..). En cualquier caso, lo que se pretendió con tal forma de actuar (constituyendo dos empresas ad hoc con la finalidad de adquirir las participaciones de Berriozar) era que la operación se llevase a buen término y que, por lo tanto, de no ser así cada grupo interviniente en la misma (por un lado, el grupo formado por Zumaketa y su participada Bezaore; y por otro lado, el grupo formado por Denalan y su participada Naygui) asumiese con el patrimonio aportado a Bezaore y Naygui el incumplimiento de las obligaciones asumidas. Sin que tal incumplimiento afectase patrimonialmente al otro grupo interviniente en la operación".

Pues bien, con la explicación condensada en ese párrafo y en los otros párrafos del mismo fundamento la recurrente no da cuenta de los motivos económicos de la dos fusiones, de cuyos efectos tributarios en el IS se trata, sino de los motivos por los cuales se procedió a la creación de dos sociedades (Bezaore y Naygui) y casi a la vez a la adquisición de las participaciones de una tercera (Berriozar) dentro de un proceso más amplio, diseñado por las partícipes de aquellas (Zumaketa y Denalan) con la finalidad de evitar la acumulación de riesgos en una misma empresa a resultas de la explotación del terreno perteneciente a Berriozar S.L.

La recurrente expone, así, con detalle las ventajas económicas del proceso de reestructuración de los dos grupos mercantiles que culminó con las fusiones de Bezaore/Naygui y Berriozar en una sola sociedad, y no las específicas de estas últimas operaciones, que per se -ya hay que decirlo- no han servido a ninguna finalidad de reestructuración empresarial, entendiéndose de esas sociedades en cuanto que implicadas en el proceso de fusión al

que han de referirse los motivos en cuestión, y no de sus promotoras a partir de la constitución puramente instrumental de Bezaore y Naguy.

No se explican, así, los objetivos de reestructuración inherentes a las fusiones sino los vinculados a una operación más amplia, asentada en una estructura societaria preexistente e instrumentalizada con la creación de dos sociedades y su posterior fusión, previa adquisición de una tercera.

Son las operaciones de fusión las que de sustentarse en motivos económicos válidos justifican la aplicación del régimen especial de tributación en el IS (Capítulo X del Título VIII de la N.F. 7/1996) y no el conjunto de operaciones relatado por la recurrente, que se enmarcan en un procedimiento de reestructuraciones intrasocietarias (Zumaketa/Denalan) del cual la fusión de las mencionadas es tan solo un apéndice, ya que no se justifica por los objetivos económicos o de reorganización de la absorbente y de las absorbidas, sino que obedece a un fin estratégico de las matrices, esto es, la adquisición del terreno perteneciente a Berriozar con el ahorro fiscal, actual y futuro, al que luego nos referiremos.

No discutimos el balance de ventajas y desventajas económico-financieras y de otra clase expuesto por la recurrente para justificar lo que, voluntaria o involuntariamente, son opciones de economía empresarial: la creación de nuevas sociedades, la redistribución de recursos entre las sociedades del grupo o grupos, la concentración de la actividad (ingresos) y de sus costes (gastos de financiación) en una sola sociedad. Pero tales ventajas no alcanzan al proceso de fusión, sino que lo trascienden, pues ese proceso, como decimos, se enmarca en un entramado de negocios, del cual la fusión, mejor dicho, la creación de las sociedades (Bezaore y Nagui) fusionadas no ha sido más que un artificio para ahorrarle a sus titulares los costes fiscales de la adquisición, no necesariamente mediante compraventa, de los terrenos que pertenecieron a Berriozar S.L.

La reestructuración empresarial presupone, por definición, una estructura u organización empresarial anterior al proceso de fusión, y no como es el caso creada "ex profeso" sin otra finalidad o resultado "ad intra", esto es, en el ámbito de las sociedades fusionadas, que la del ahorro fiscal.

Sin una organización y actividad empresarial previas a la fusión no puede decirse que esta operación haya servido para reordenar los recursos de aquellas, reducir sus costes u optimizar sus resultados.

En términos del acuerdo de liquidación recurrida: "Es evidente que no puede haber ninguna reestructuración en la fusión de las dos sociedades carentes de actividad económica ni en la posterior fusión con otra también sin actividad económica" (pág. 11/36; folio 002561 del expediente).

Esto no significa que las fusiones producidas no cumplan la finalidad señalada por la recurrente en el apartado 6º del folio 15 de la demanda, sino que esa finalidad no puede tomarse por válida a los efectos porque no puede vincularse a una unidad empresarial en funcionamiento sino creada con objetivos ad extra, queremos decir, extraños a las propias sociedades fusionadas en una operación "trampolín" o de salto en el vacío.

Por supuesto, que cada uno de los pasos descritos por la recurrente en que se ha desarrollado la operación de reestructuración del grupo o grupos responde a un estudio de las ventajas vs. desventajas de las diversas opciones contemplables, y cada uno de ellos cumple una función al servicio del objetivo final, a saber, la adquisición explotación con la mejor economía de costes, incluidos lógicamente los fiscales, del terreno perteneciente a Berriozar S.L.

Ahora bien, lo que hay que examinar en este proceso no son las razones por las cuales Zumaketa y Denala decidieron constituir Bezaore y Nagui y adquirir a través de estas las participaciones de Berriozar e indirectamente sus terrenos, y la forma en que lo hicieron, sino los motivos concurrentes en la fusión de esas tres sociedades teniendo en cuenta su situación, actividad y patrimonio en las fechas en que se produjo su fusión, sin duda, predeterminada por el propio proceso generado por su creación.

No es un motivo económico válido, a los efectos, crear dos sociedades para adquirir el patrimonio de una tercera, también inactiva, con la finalidad "última" de proceder a su fusión; sino, en su caso, la fusión de sociedades con actividad y patrimonio propios con la finalidad de mejorar sus rendimientos, competitividad, etc.

Ha habido, en consecuencia, reestructuración pero solo aparente o societaria, esto es, de un complejo instrumental de esa naturaleza, desprovisto de sustrato económico-empresarial y, por lo tanto, sin la concurrencia de motivos que justifiquen la aplicación del régimen especial de fusiones con los beneficios fiscales derivados del mismo, a saber, el diferimiento de la tributación de la plusvalía (tácita) generada por la transmisión de los terrenos que pertenecieron a Berriozar S.L. y la revalorización de esos activos mediante la imputación o actualización de su valor al precio de adquisición (artículos 92-1 y 96-3 de la Norma Foral 7/1996) (dejamos, aparte, la exención en el ITP alcanzada mediante la creación de una segunda sociedad para la adquisición de las participaciones de Berriozar S.L. en cuanto que no trasciende a la tributación de la fusión en el IS) y en ese supuesto hay que aplicar el artículo 104-4 de esa Norma, vigente en el ejercicio 2007 que dispone: ". En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

Nótese que el precepto se refiere a la reestructuración empresarial (no formal o puramente societaria) de las actividades (no simples titularidades de participaciones o bienes) de las entidades que han participado en la fusión, lo que invalida el análisis de la recurrente ya que no se contrae a esa operación, a sus motivos y resultados

para las sociedades fusionadas, sino que se sustenta en la ventajas que la opción representada por la creación "instrumental" de Bezaore y Naygui ha supuesto para sus partícipes. Y con tal perspectiva de análisis se desborda el marco en que deben ser examinados los motivos, fines y resultados de la fusión a fin de dilucidar la aplicación del régimen especial del Capítulo X del Título VIII de la N.F. 7/1996.

En definitiva, hay que declarar valido el acuerdo de liquidación del Impuesto de sociedades devengado por Berriozar S.L. a causa de la transmisión de sus participaciones sociales.

Séptimo.

En la liquidación del IS girada a Bezaore S.L. se ha rechazado la deducción de la factura nº 1069 emitida el 8-10-2007 por Alt Norte S.L. en concepto de "anticipo/factura final por asistencia para la reestructuración societaria".

El Servicio de Inspección requirió a la recurrente para que justificara con detalle el presupuesto y contratación de los servicios facturados y los destinatarios de su prestación.

La recurrente aportó el documento titulado "propuesta de colaboración con el Grupo ZUMAKETA para la reestructuración societaria".

En ese documento no se hace mención alguna a Bezaore S.L. y malamente podía hacerse porque en la fecha (29-09-2006) de su emisión Zumaketa S.A. tan solo participaba en el capital de Promociones Erreleku.

Con esos datos o antecedentes no es que haya razones para dudar de la efectiva prestación de los servicios facturados pero si de que el importe de la factura corresponda a servicios prestados a Bezaore S.L. por razón de su constitución y absorción sucesiva de Naygui S.L. y de Berriozar S.L.

Dicho de otra forma: la confusión que genera la confrontación de la factura con el mencionado documento sobre el verdadero destinatario o destinatarios de los servicios facturados, y la falta de aportación de otros soportes o justificantes de la contratación, no puede aprovechar a la parte -la recurrente- que de conformidad con el artículo 102-2 de la Norma Foral 2/2005 corría con la carga de acreditar debidamente el gasto; no solo su procedencia, realidad y cuantía sino también la persona que lo había soportado en contraprestación a servicios ni tan siquiera desglosados.

Además, Asesoría de empresas SLT S.L. facturó con fechas 26-12-2006 y 7-03-2007 a Bezaore SL. en conceptos de "constitución de sociedad y compraventa de participaciones" y "fusión", respectivamente.

- En esas facturas consta el mismo domicilio de Alt Norte SL.-

Esa segunda facturación, debidamente detallada, acentúa las dudas sobre la clase de servicios, en su caso, prestados a la recurrente.

Por todas esas razones, y no porque una sociedad instrumental no pueda contratar y recibir servicios de otra hay que desestimar el motivo examinado en este fundamento.

Octavo.

La recurrente, por último, funda la nulidad de la liquidación del IS girada a Berriozar S.L. en la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria imputada a esa entidad a cuenta del período finalizado en la fecha (4-05-2007) en que se produjo su extinción por virtud de la inscripción del acuerdo de fusión en el Registro Mercantil.

La recurrente no había alegado esa excepción en el procedimiento de inspección (tampoco lo hizo en la reclamación económico-administrativa) no obstante lo cual el acuerdo recurrido de la Subdirección General dijo " que no concurre prescripción toda vez que la declaración tributaria que Bezaore S.L. correspondiente al ejercicio 2007, aplicando el régimen especial de reestructuración empresarial, englobaba, entre otras, la correspondiente a Berriozar de Servicios Auxiliares a la empresa S.L. la obligada tributaria absorbida".

Y, en efecto, la declaración-liquidación del IS-2007 presentada por Bezaore S.L. como sucesora por absorción de Berriozar SL. Interrumpió el plazo de prescripción de la correspondiente acción liquidatoria, aunque dicha declaración se sustentara en la aplicación de un régimen de tributación (el especial de fusiones) distinto del procedente, aplicado por el acuerdo recurrido de conformidad con el artículo 15-2 y 3 de la NFIS.

El efecto interruptor de la acción liquidatoria no depende, evidentemente, de cuál sea el contenido o alcance de la actuación, en lo que hace al caso la declaración del sujeto pasivo, encaminada a la liquidación del tributo, sino de su relación con un determinado concepto y ejercicio (artículos 65 a y 66-1 de la NFGT).

Noveno.

La alegación de nulidad de la resolución sancionadora se sustenta en que la deducción de la factura examinada en el fundamento séptimo era procedente por corresponder a servicios prestados a la recurrente.

Declarada la improcedencia de tal deducción hay que dar por acreditado el hecho constitutivo de la infracción tipificada de conformidad con el artículo 199-1 de la Norma Foral 2/2005.

Asimismo, la recurrente transcribe dos sentencias de la Audiencia Nacional y una del Tribunal Superior de Justicia de Valencia que examinan los requisitos del juicio de culpabilidad, esto es, la motivación y su apreciación en el supuesto de deducción improcedente de gastos, con declaración veraz y completa de datos.

La resolución del expediente sancionador (y en términos coincidentes la propuesta y acuerdo de incoación de ese expediente) expone con toda claridad, precisión y rigor los elementos subjetivos y objetivos del tipo infractor; y así, dicha resolución no adolece de un juicio particularmente motivado sobre la concurrencia de culpabilidad y que no solo se sostiene en el carácter instrumental con el cual fue constituida Bezaore S.L. sino en la falta de acreditación de los gastos deducidos. Y esto es lo relevante a los efectos, porque la deducción de gastos no justificados debidamente constituye una conducta cuando menos negligente.

No puede hablarse de actuación diligente del sujeto pasivo por el hecho de que su declaración haya sido veraz y completa, como causa de exoneración de su responsabilidad, porque no se ha discutido el carácter deducible de los gastos sino su acreditación en el deber de la recurrente. Y no se ha sancionado la ocultación de ingresos, sino la minoración de la base imponible, consecuencia de la improcedente deducción de la factura aportada.

En los folios 2589 a 2628 del expediente obran los acuerdos de incoación y de resolución del expediente sancionador, obviados por el recurrente al exponer, mal que bien, sus motivos de oposición a la validez de la resolución sancionadora.

Décimo.

Hay que imponer las costas del procedimiento a la recurrente, de conformidad con el artículo 139-1 LJCA

Undécimo.

Hay que dar recurso de casación contra esta sentencia pero únicamente en lo que respecta a la liquidación del IS girada a Berriozar SL, absorbida por la recurrente, ya que además de que su cuantía alcanza el límite señalado por el artículo 86-2 b) de la LJCA (cuota a ingresar de 1.495.061, 20 euros) uno de los motivos de impugnación de ese acto, el referente a la omisión del procedimiento previsto para la aplicación de la "cláusula antielusión" se ha fundado en legislación estatal y doctrina del Tribunal Supremo.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por BEZAORE S.L. contra la Resolución 31608 de 10 de julio de 2014 del T.E.A.F. de Gipuzkoa desestimatoria de las reclamaciones acumuladas 2013/0616, 2013/0617, 2013/0618 y 2013/0911 interpuestas contra liquidaciones del impuesto sobre sociedades y contra sanción derivada del impuesto sobre sociedades; e imponemos a la recurrente las costas del procedimiento.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de DIEZ DÍAS , contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos exigidos y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0545 14, de un depósito de 50 euros , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Secretario doy fe en Bilbao, a 15 de julio de 2015.

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.