

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061261

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 15 de octubre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1872/2013***SUMARIO:****IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.**

Escisión total. La operación de escisión tuvo como resultado la adjudicación de bloques patrimoniales equivalentes a una empresa de nueva creación y a dos ya existentes cuyos objetos sociales son idénticos al de la entidad original, continuándose, desde el momento de la escisión, por las tres sociedades beneficiarias, la misma actividad -venta y reparación de vehículos-, con las mismas fuentes de ingresos, procedentes, fundamentalmente, de la comercialización de automóviles. Pues bien, la operación parece que tuvo como único fin el reparto de un patrimonio común, sin que en dicho reparto pueda justificarse como un motivo económico válido la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación.

Motivos económicos válidos. No se comparte con la Sala de instancia la idea de que «la determinación de la existencia de un motivo económico válido no pueda depender de factores futuros» porque para valorar si en la operación de reestructuración empresarial concurrían o no motivos económicos válidos han de considerarse las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores -en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de la operación-. De hecho, la prueba más fiable que puede existir acerca de los motivos económicos que incentivaron la escisión será la obtención de mejores resultados económicos con posterioridad a la misma.

Validez y eficacia de la escritura de subsanación. Al percatarse los socios de la entidad escindida que la atribución de valores representativos del capital de las entidades adquirentes se había hecho en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde, otorgaron una segunda escritura, de rectificación de la anterior, en la que se hizo una atribución de acciones de cada una de las sociedades beneficiarias en la misma proporción a la participación que ostentaban en la sociedad escindida, señalando los otorgantes que se incurrió en error al efectuar la adjudicación de las participaciones sociales a los socios de las compañías beneficiarias. Pues bien, no estamos ante una rectificación de errores materiales, como pretenden las interesadas, sino ante la pretensión de sustituir un acuerdo por otro distinto y con efectos retroactivos. Asimismo, debe tenerse en cuenta que la sociedad escindida no pudo proceder, tras su disolución, a modificar su acuerdo de escisión, ni el contenido de los pactos y acuerdos que para la distribución de sus activos y la atribución a las beneficiarias adoptó y que se elevaron a públicos por la escritura de escisión, ya inscrita en el Registro.

Concepto de rama de actividad. En el supuesto de autos existe una sola actividad económica en sede de la entidad escindida, la comercialización de automóviles, explotación económica a la que parecen estar afectos la totalidad de los elementos patrimoniales destinados a dicho fin y que dispone de una sola organización empresarial, lo cual imposibilita considerar rama de actividad, a los efectos fiscales, cada uno de los bloques escindidos. Lo que se transmite en el presente caso no son tres organizaciones distintas, sino que, según el proyecto de escisión, se adjudica a cada una de las entidades beneficiarias diversas marcas automovilísticas y otros activos, por lo que los bloques aportados no constituyen por sí mismos ramas de actividad.

Procedimiento contencioso-administrativo. Objeto del recurso. Pretensiones de las partes: contenido. El carácter revisor de esta jurisdicción no habilita para pedir a los jueces pronunciamientos sobre cuestiones no suscitadas ante el órgano de la Administración competente para dilucidarlas y sobre las que, por ende, no podía pronunciarse el TEAC en la resolución administrativa revisora sometida a enjuiciamiento. Voto particular.

[Vid., SAN, de 25 de abril de 2013, recurso n.º 282/2010 (NFJ051213), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 110.2.

Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), art. 11.1.

Ley 29/1991 (Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas), art. 16.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 105 y 106.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 83.
Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.

PONENTE:

Don Juan Gonzalo Martínez Micó.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Octubre de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. 1872/2013, promovido por MARKET DREAMS S.L., VALORES UNIDOS VUSA S.L. y URBATIETAR S.L., representadas por Procurador y dirigidas por Letrada, contra la sentencia dictada, con fecha 25 de abril de 2013, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 282/2010 en materia de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, régimen especial de escisión, y cuantía de 14.283.549,50 €.

Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 28 de octubre de 2008, se extendió a MARKET DREAMS S.L., con NIF B83823112; URBATIETAR S.L., con NIF B84044841; y VALORES UNIDOS VUSA S.L., con NIF B84044783, beneficiarias de la escisión total de VALORES UNIDOS, S.A., el Acta suscrita en disconformidad, A02-71493792, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004 y cuantía 17.158.358,41 €.

En el Acta de disconformidad y en el Informe ampliatorio se ponía de manifiesto lo siguiente:

1º) que VALORES UNIDOS, S.A., en virtud de acuerdo de su Junta General de Accionistas, celebrada el 1 de abril de 2004, acordó llevar a cabo una escisión total de la misma, transmitiendo la integridad de su patrimonio a las tres compañías citadas, una de ellas ya existente (Market Dreams, S.L.) y las otras, de nueva creación. En el acuerdo de escisión se pone de manifiesto que "Con la operación de escisión total se pretende segregar en tres bloques el patrimonio total, activos y pasivos de la sociedad"... "Con esta operación se pretende facilitar y potenciar el desarrollo de la actividad ejercida, permitiendo la especialización por marcas y concesionarios; y por otra parte, dejar en libertad a cada uno de los socios de referencia de la escindida para aplicar en las nuevas sociedades beneficiarias sus propios criterios de gestión empresarial". Finalmente, se reitera que cada uno de los tres socios (que ostentaban respectivamente un 32,9825% en el capital de la escindida) recibirá un 98,948 por 100 del capital de una de las sociedades.

En la escisión se ha efectuado una transmisión de los bienes de la empresa inicial a las tres empresas beneficiarias acogándose al régimen fiscal especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de activos y Canje de valores, normalizado en el Capítulo VIII del Título VII del actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por R.D. Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, en sus artículos 83 a 96, y en los artículos 42 a 45 del nuevo RIS (R.D. 1777/2004, de 30 de julio).

La escritura pública de escisión es de 16 de junio de 2004 y atribuyó el 98,948 por 100 del capital social de cada una de las sociedades beneficiarias a D^a Yolanda, D. José y D. Maximino, respectivamente. En fecha 25 de

enero de 2005 se otorga escritura de subsanación, haciendo constar que se atribuía el 32,9825 por 100, en lugar del 98,948 por 100, del capital de cada entidad a cada uno de los anteriores.

La inscripción en el Registro Mercantil del acuerdo de escisión se había efectuado el 13 de julio de 2004, sin que exista anotación alguna con posterioridad en la hoja de la entidad escindida.

Por otra parte, la entidad había comunicado a la AEAT su opción de acogerse al régimen especial de la FEAC en fecha 20 de septiembre de 2004, si bien en fecha 25 de abril de 2005 se pone en conocimiento de la AEAT la existencia de la escritura de subsanación y se reitera la opción de acogerse al régimen especial.

2º) Que de las actuaciones se deduce que en el reparto patrimonial de VALORES UNIDOS S.A., se efectúa la distribución de títulos de sociedades y de inmuebles sin ninguna especialización ya que todas las entidades beneficiarias reciben concesionarios de automóviles, talleres de reparación e inmuebles, formando lotes de valor aproximadamente equivalentes y comercializan las marcas de automóviles punteras de VALORES UNIDOS S.A. En definitiva, no se han transmitido ramas de actividad sino lotes patrimoniales de similares valores económicos, repartiéndose el patrimonio de la sociedad inicial en tres partes iguales o de un valor muy similar. Al no constituir ramas de actividad la operación sólo podría haberse acogido al régimen especial de neutralidad fiscal si los socios de la escindida hubiesen pasado a tener en las sociedades beneficiarias el mismo porcentaje de participación en el capital social que tenían en el de la escindida, siendo éste un requisito que se incumple en principio a tenor de lo recogido en la escritura de escisión de 16 de junio de 2004 (principio de proporcionalidad, previsto en el art. 83.2 TRLIS), sin perjuicio de lo acordado en la escritura de subsanación de 25 de enero de 2005.

Asimismo se expone que la sociedad inicial tenía en su activo en 2003 un total de 91 inmuebles. Dado el valor de mercado de los mismos (valorados por la propia inspección), se han generado unos resultados de Fusión por este concepto de 29.248.319,94 €. Por el concepto de "participación en sociedades" se habrían generado unos resultados de Fusión de 11.561.821,49 €.

3º) Que en base a los hechos anteriores, la Inspección considera que la operación de escisión debe tributar por el régimen general, al no cumplirse el requisito de proporcionalidad ni existir motivo económico válido, no cumpliéndose uno de los requisitos básicos (artículo 96.2 TRLIS) para poder acogerse al régimen especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de activos y Canje de valores, previsto en el Capítulo VIII del Título VII del actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (arts. 97 - 110), aprobado por R.D. Legislativo 4/2004 de 5 de marzo y en el nuevo RIS (R.D. 1777/2004, de 30 de julio). La Inspección admite que se observa reestructuración empresarial pero considera que no se ha producido racionalización de la actividad, sino división de un patrimonio entre tres herederos, obteniendo una importante ventaja fiscal.

4º) Que la comunicación producida en fecha 25 de abril de 2005 por las tres sociedades adquirentes de la existencia de una segunda escritura de fecha 25 de enero de 2005, de subsanación de la inicial, no tiene, según la Inspección, efecto alguno en la escisión total ya producida.

La escisión tiene efecto tras la inscripción de la escritura de escisión en el Registro Mercantil, con lo que la escisión se produjo el 13 de julio de 2004. La sociedad Valores Unidos S.A. tras la escisión total deja de existir, ya que la escisión total conlleva la disolución de la inicial.

Por tanto, parece que la sociedad que se escinde ya no puede proceder tras su disolución a modificar su acuerdo de escisión, ni el contenido de los pactos y acuerdos que para la distribución de sus activos y la atribución a las beneficiarias adoptó y que se elevaron a públicos por la escritura de escisión ya inscrita en el Registro.

Según la Inspección, no estamos ante una rectificación de errores materiales. En el acuerdo de la Junta de escisión se recogía expresamente que con la operación se pretendía segregar en tres bloques el patrimonio de manera que cada uno de los accionistas se quedara con uno de ellos; el porcentaje fijado en la Junta de escisión que ostentaría cada uno de los socios en cada una de las beneficiarias era del 98,948%. Lo que se pretende al sustituir después dicho porcentaje por el de 32,9825% es que cada accionista pasara a quedarse con un tercio aproximadamente del capital de cada una de las beneficiarias.

5º) La Inspección concluye que la sociedad pierde el derecho a aplicarse el régimen fiscal especial y debe procederse por la Administración a regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, valorando por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos (art. 15 R.D. Legislativo 4/2004), el cual ha quedado fijado por el personal competente de la Delegación de la AEAT en 40.810.141,43 €.

Segundo:

Con fecha 12 de febrero de 2009 (notificado a las beneficiarias el día 20 del mismo mes y año), el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo en que confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta.

Como resultado de dicho acuerdo, se dicta liquidación con las siguientes cantidades:

CUOTA: 14.283.549,50 €

INT. DE DEMORA: 2.874.808,91 €
DEUDA TRIBUTARIA: 17.158.358,41 €

TERCERO: En fechas 11 y 17 de marzo de 2009, las entidades beneficiarias presentan, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, sendas reclamaciones económico-administrativas. Puesto de manifiesto el expediente, expusieron en un escrito conjunto, en fecha 8 de junio de 2009, las siguientes alegaciones:

1ª) Que la escritura de subsanación fue calificada como tal por el Registrador Mercantil y tuvo acceso al Registro Mercantil, inscribiéndose en las hojas de las tres sociedades beneficiarias de la escisión. El cumplimiento del requisito de proporcionalidad depende de la eficacia que deba atribuirse a la escritura de subsanación, inscrita como tal en el Registro Mercantil, ya que por medio de la misma se subsanó el error cometido en la de 16 de junio de 2004. En virtud de la escritura de subsanación sí se cumple el requisito de proporcionalidad.

Al respecto, se debe tener en cuenta el artículo 6 del Reglamento del Registro Mercantil, el cual dispone que "Los Registradores calificarán bajo su responsabilidad la legalidad de las formas extrínsecas de los documentos de toda clase en cuya virtud se solicita la inscripción, ...y la validez de su contenido por lo que resulta de ellos y de los asientos del Registro". El artículo 7 de dicho Reglamento dispone que sus asientos "producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial de su inexactitud o nulidad".

En consecuencia, al tratarse de una escritura de subsanación de errores que se presume válida, sus efectos se retrotraen a la fecha en que se otorgó la escritura que subsana. Así lo ha entendido el Notario D. Ignacio Paz Ares, según dictamen aportado a la Inspección en fecha 25 de marzo de 2008, para el que debe entenderse que ya desde la escritura de escisión la participación de los socios de la escindida en las beneficiarias son las reflejadas en la escritura de subsanación de 25 de enero de 2005.

2ª) Que por otra parte, existe motivo económico válido, como se desprende del propio proyecto de escisión, en el que consta expresamente que la operación pretende facilitar y potenciar el desarrollo de la actividad ejercida, permitiendo la especialización por marcas y concesionarios, con el fin último de racionalizar la actividad y evitar distorsiones comerciales y financieras que derivan de la comercialización conjunta de marcas tan heterogéneas en imagen, tipo de producto y servicio demandado por los clientes, como son Ferrari-Maseratti y Aston Martin-Bentley (que pasan a ser gestionados por URBATIETAR) y Citroen (que pasa a MARKET DREAMS).

El TEAC, en resolución de 19 de mayo de 2010 (R.G. 1988/09; R.G. 1989/09; R.G. 1990/09), acordó desestimar las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por VALORES UNIDOS VUSA S.A., MARKET DREAMS S.L., Y URBATIETAR S.L., contra acuerdo de liquidación de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, confirmando la liquidación impugnada.

Cuarto.

Contra el acuerdo del TEAC de fecha 19 de mayo de 2010, las entidades MARKET DREAMS S.L., VALORES UNIDOS VUSA S.A. y URBATIETAR S.L. promovieron recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Segunda y resuelto en sentencia de 25 de abril de 2013, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que desestimando el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de las entidades VALORES UNIDOS VUSA S.L.; MARKET DREAMS S.L. y URBATIETAR S.L. en su calidad de sociedades beneficiarias de la escisión total de VALORES UNIDOS, S.A., contra la resolución de fecha 19.05.2010, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

Quinto.

Contra la referida sentencia la representación procesal de MARKET DREAMS S.L., VALORES UNIDOS VUSA S.L. y URBATIETAR S.L. prepararon ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y, formalizado por la representación procesal de la parte recurrida --la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado-- su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 13 de octubre de 2015 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de fecha 25 de abril de 2013 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso 282/2010 , que desestimó el recurso contencioso-administrativo formulado por la representación procesal de Valores Unidos Vusa S.L., Market Dreams S.L. y Urbatiatar S.A. contra la resolución de fecha 19.05.2010, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central, que confirmó el acuerdo de liquidación de la Delegación Especial de Madrid de la A.E.A.T., de fecha 12.02.2009, relativa a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, por importe de 17.158.358,41, según Acta de disconformidad de fecha 28 de octubre de 2008 incoada a las entidades recurrentes como beneficiarias de la escisión total de VALORES UNIDOS S.A., a las que la Inspección no aplicó el régimen especial de escisión, al entender que lo perseguido no es la transmisión de ramas de actividad, sino el reparto por lotes patrimoniales de similares valores económicos, sin que, por otra parte, los socios de la escindida mantengan un porcentaje de participación en el capital social de las sociedades beneficiarias de la escisión.

Segundo.

Las entidades recurrentes fundamentan su recurso de casación en los siguientes motivos :

Primer motivo. Formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en su vertiente de infracción de las normas del ordenamiento jurídico que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Vulneración por la sentencia de instancia del artículo 96 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) así como la jurisprudencia existente, en cuanto al concepto de motivo económico válido previsto en dicho precepto y la exigencia del mismo para la aplicación del régimen fiscal especial.

Segundo motivo. Formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en su vertiente de infracción de las normas del ordenamiento jurídico que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Vulneración por la sentencia de instancia del artículo 96 del TRLIS, así como la jurisprudencia existente, en cuanto a la determinación de motivo económico válido, tomando en consideración circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores , como tiene declarado el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de junio de 2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso núm. 5352/2009 .

Tercer motivo. Formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en su vertiente de infracción de las normas del ordenamiento jurídico que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Vulneración por la sentencia de instancia del artículo 83.2.2° de la TRLIS en conexión con los artículos 6 y 7 del Reglamento del Registro Mercantil aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio; en conexión con el artículo 20 del Código de Comercio de 22 de agosto de 1885; en conexión con los artículos 1120 , 1259 y 1313 del Código Civil de 24 de julio de 1889; en conexión con el artículo 115.3 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Asimismo, infracción del artículo 83.2.2 ° del TRLIS en conexión con la jurisprudencia existente acerca de la actividad de calificación del registrador mercantil; en conexión con la jurisprudencia existente acerca de los efectos de la inscripción en registros públicos y la jurisprudencia en relación con la eficacia de una escritura de subsanación de otra previamente otorgada.

Cuarto motivo. Formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en su vertiente de infracción de las normas del ordenamiento jurídico que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Vulneración por la sentencia de instancia del artículo 83.2.2 y 83.4 del TRLIS en cuanto al concepto de rama de actividad, así como la jurisprudencia existente al respecto.

Quinto motivo. Formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en su vertiente de infracción de las normas del ordenamiento jurídico que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Vulneración por la sentencia de instancia de los artículos 24 y 106 de la Constitución española de 1978 y del artículo 56.1 de la ley 29/1998, de 13 de julio , de la jurisdicción contencioso administrativa, así como de la jurisprudencia existente en relación con la posibilidad de argüir motivos de oposición que no fueron alegados ante la Administración.

Sexto motivo. Formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en su vertiente de infracción de las normas del ordenamiento jurídico que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Vulneración por la sentencia de instancia del artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común y de los artículos 102 , 103 y 134.3 de la Ley 58/2003 , General Tributaria y la jurisprudencia existente acerca de la necesaria motivación de las comprobaciones de valor efectuadas por la Administración.

Séptimo motivo. Formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en su vertiente de infracción de las normas del ordenamiento jurídico que fueran

aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Vulneración por la sentencia de instancia del artículo 30 del TRLIS en base a que la Inspección omitió deducir de la cuota tributaria liquidada el importe correspondiente a la deducción por doble imposición interna que resultaba aplicable a la plusvalía derivada de la transmisión de las participaciones sociales de las sociedades participadas por Valores Unidos S.A.

Octavo motivo. Formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en su vertiente de infracción de las normas del ordenamiento jurídico que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Vulneración por la sentencia de instancia del artículo 15 del TRLIS.

Tercero.

1. Los dos primeros motivos de casación pueden ser analizados conjuntamente en cuanto que ambos se refieren a la exigencia de motivo económico válido en la operación de escisión societaria contemplada para que pueda aplicarse el régimen especial pretendido.

En relación con la existencia de motivo económico válido, la sentencia recurrida considera que lo relevante a la hora de pronunciarse sobre la existencia o no de un motivo económico válido es el fin pretendido por la sociedad al escindir, reflejado o plasmado en una serie de circunstancias y de hechos que indiquen la bondad económica de la escisión en el momento de producirse, es decir, las ventajas económicas derivadas de esa reestructuración tan drástica como es la disolución de la propia sociedad y la transmisión de su patrimonio entre las tres sociedades beneficiarias de dicha operación de escisión.

En este sentido, la Sala de instancia entiende que no existe una razón económica, sino que, por el contrario, con la escisión se trata de que cada uno de los socios pueda ejercer por separado su poder y facultades de gestión en la parte patrimonial repartida bajo la forma de sociedad y dentro del ámbito de la misma actividad económica que la sociedad escindida VUSA.

Es verdad que en la propia escritura de escisión se hacía constar expresamente que la operación de escisión pretendía facilitar y potenciar el desarrollo de la actividad ejercida permitiendo la especialización por marcas y concesionarios, con el fin último de racionalizar la actividad y evitar las distorsiones comerciales y financieras que derivan de la comercialización conjunta de marcas tan heterogéneas en imagen, tipo de producto y servicio demandado por los clientes, como son Ferrari-Maseratti y Aston Martín-Bentley (que pasan a ser gestionados por URBATIETAR) y Citroen (que pasa a MARKET DREAMS).

La sentencia recurrida se hace eco igualmente de lo que también podría determinar en este caso un motivo económico válido: la reordenación de la gestión del grupo empresarial del que VUSA era la cabecera, evitando que las discrepancias existentes entre los socios mayoritarios produjese un bloqueo que pusiese en juego la supervivencia del mismo, así como la expansión del grupo como consecuencia de dicha gestión individualizada, en el sentido declarado por las Consultas de la Dirección General de Tributos y sentencias de diversos Tribunales, que cita. Esas discrepancias surgen tras la muerte de Don Arcadio, socio mayoritario de VUSA hasta el 15.03.1998 (fecha de su muerte), quien tomaba las decisiones y cedió la dirección de la entidad a su hijo Don José, convirtiéndose sus tres hijos en accionistas mayoritarios, D. José y Don Maximino, y Doña Yolanda (hija nacida en el segundo matrimonio del Sr. Arcadio) y siendo cuando surgieron las diferencias de opinión de cómo gestionar el grupo empresarial entre ellos, como se acreditan con las actas de las reuniones del Consejo de Administración de VUSA e informes jurídicos aportados; desavenencias que afectaron a numerosas cuestiones (retribuciones percibidas por servicios de gerencia del grupo, cese de explotación de la concesión Land Rover, etc.), por lo que se acudió a la escisión de VUSA sin que se produjera la separación jurídica de socios, como queda acreditado con la escritura de fusión (escisión) y la de la subsanación del error material padecido en relación con el porcentaje de participación. A ello se añade el cambio de sedes sociales, las distintas políticas de expansión y financiación llevadas a cabo por cada sociedad, contratación de profesionales diferentes, entre otros cambios en la gestión de las empresas. Los resultados obtenidos por los tres subgrupos fueron superiores a los obtenidos en años anteriores, como se acredita con las cuentas anuales, así como el ahorro en costes de personal.

Dice la sentencia recurrida que "las motivaciones personales no se pueden revestir como motivo económico por el hecho de que con posterioridad a la operación de escisión, la evolución en la gestión de cada una de las empresas beneficiarias acredite lo ventajoso de la escisión, pues es un dato "a posteriori", mientras que, a los efectos fiscales pretendidos, lo esencial es el motivo económico "a priori" sobre el que se asienta la necesidad de la escisión".

No comparte esta Sala con la de instancia que "la determinación de la existencia de un motivo económico válido no pueda depender de factores futuros" porque para valorar si en la operación de reestructuración empresarial concurrían o no motivos económicos válidos han de considerarse las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores, pues, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de dicha operación, como requiere, no se olvide, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 18 de junio de 2012; rec. 5352/2009).

En realidad, la prueba más fiable que puede existir acerca de los motivos económicos que incentivaron la escisión será la obtención de mejores resultados económicos con posterioridad a la misma.

Es lo cierto, con todo, que esas desavenencias en la gestión del Grupo, aunque eran patentes, no se producían en relación con aspectos u operaciones empresariales de gran trascendencia económica.

2. Se trata pues, en definitiva, de examinar la corrección o no de la aplicación por parte del contribuyente del régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS, en relación con la existencia de motivos económicos válidos.

Esta Sala comparte el criterio de la Sala de instancia de que, de conformidad con lo establecido en el artículo 110.2 de la LIS, no resulta de aplicación a dicha operación el régimen establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

La materia venía ya regulada por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados Conceptos Impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que incorpora a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. Se explica en la Exposición de Motivos de dicha Ley que, si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español y que, por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras.

El artículo 11.1 de la Directiva, en su redacción vigente al tiempo de los hechos, establecía:

"Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal".

La Ley 29/1991 fue derogada por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 110.2, en su redacción originaria, aplicable *ratione temporis*, establecía: "Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal se perderá el derecho al régimen establecido en el presente Capítulo, y se procederá por la Administración Tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos".

Esta norma antiabuso, recogida por el artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, viene a tratar de asegurar que el beneficioso régimen fiscal establecido por la Directiva 90/434/CEE, e implementado en nuestro Derecho por el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, únicamente se aplique a las reestructuraciones de capital necesarias o convenientes por razones objetivas ajenas a la tributación.

La LIS 43/1995 fue posteriormente modificada por la Ley 14/2000. En su nueva redacción, dada por la Ley 14/2000, el artículo 110.2 Ley del Impuesto sobre Sociedades establece: "No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como 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 actividades de la entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

Esta nueva redacción no supuso una innovación normativa, sino una clarificación. De hecho esta nueva redacción se introdujo por una enmienda (núm. 228 del Grupo Popular) que la calificaba como «mejora técnica» con la finalidad de garantizar la máxima seguridad jurídica en su aplicación. Por tanto, la concurrencia de motivo económico válido, diferente por supuesto del ahorro fiscal implicado en el régimen especial, es exigible no ya desde la promulgación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995, sino desde la entrada en vigor de la Ley 29/91, que acogió en nuestro sistema la Directiva 90/434/CEE.

En consecuencia, cabe decir que el concepto de fraude o evasión fiscal relacionado con la ausencia de un motivo económico válido ya se encontraba integrado en el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, transpuesta a nuestro ordenamiento en el artículo 16.2 de la Ley 29/1991, que posteriormente fue el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, y al que en la nueva redacción de la Ley 14/2000 se le incorporó un nuevo párrafo, que es en el que ya de forma expresa se relaciona el fraude o evasión fiscal con la ausencia de un motivo económico válido. Y de ello se deduce que la alusión a la existencia de un motivo económico válido nos permite acudir a dicho elemento, sin que ello suponga una aplicación retroactiva de la norma, pues se trata de un criterio interpretativo que ya venía recogido en la Directiva 90/434/CEE, transpuesta a nuestro ordenamiento por la Ley 29/1991.

Lo que pretende el régimen especial es que la tributación no constituya una traba a las reestructuraciones de capital, de modo que no las impida ni module de ahí que se instaure un régimen de neutralidad basado en el diferimiento impositivo; pero, mediante la cláusula antiabuso, se trata de impedir que dicho régimen sea utilizado como beneficio fiscal por sí mismo. La ausencia de motivo económico válido conlleva por tanto la presunción de que la operación se realiza precisamente para disfrutar indebidamente del régimen de neutralidad, con la consiguiente presunción de fraude o evasión fiscal, produciendo la inaplicación del régimen especial.

En los casos que la Administración Tributaria, a través de la correspondiente comprobación, pruebe que la operación se ha instrumentalizado persiguiendo principalmente dicho objetivo de evasión fiscal y proceda a regularizar la situación aplicando las reglas generales de la Ley, como es el caso presente, compete a la parte recurrente, en aplicación del principio de la carga de la prueba contenido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, desvirtuar los hechos constatados. En resumen, y como sea que la Administración Tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 105 de la Ley General Tributaria: "en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo" a lo que se añade que, con arreglo al artículo 106 de la misma Ley, "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

3. En el supuesto examinado la operación de escisión tuvo como resultado -así se hace constar en la resolución del TEAC-- la adjudicación de bloques patrimoniales equivalentes a una empresa de nueva creación y a dos ya existentes, cuyos objetos sociales son idénticos al de la entidad original, continuándose, desde el momento de la escisión por las tres sociedades beneficiarias, la misma actividad, venta y reparación de vehículos, con las mismas fuentes de ingresos, procedentes, fundamentalmente, de la comercialización de automóviles. Así, en la distribución del patrimonio de la sociedad, Valores Unidos S.A., todas las entidades beneficiarias reciben concesionarios de automóviles, talleres de reparación e inmuebles, formando lotes de valor equivalente y comercializando las marcas punteras de Valores Unidos, S.A. Y se siguen comercializando automóviles de la marca insignia de la familia (Yaguar y Land Rover), introduciéndose nuevas marcas, elementos todos ellos que se darían igual en una situación de separación de socios. En definitiva, la operación parece que tuvo como único fin el reparto de un patrimonio común, sin que dicho reparto pueda justificarse como un motivo económico válido, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación.

La sentencia recurrida incide en la misma idea: no cabe apreciar la existencia de un motivo económico válido porque la finalidad perseguida, y así se constata en las actividades desarrolladas por las tres sociedades beneficiarias de la escisión, era la distribución patrimonial de VUSA sin que la actividad llevada a cabo por VUSA hubiera supuesto una reestructuración empresarial o racionalización de los elementos personales y patrimoniales en el sentido declarado por los criterios jurisprudenciales de este Alto Tribunal.

Esta Sala entiende que, aunque no cabe denegar la aplicación del régimen especial si no se acredita plenamente la existencia de un objetivo espúreo de fraude o evasión fiscal, en este caso la operación parece tener como único fin el reparto del patrimonio común de VUSA, sin que dicho reparto tuviese la trascendencia tributaria que la norma fiscal exige para hacer viable la aplicación del régimen fiscal especial el artículo 96.2 del TRLIS.

Cuarto.

1. En el tercer motivo de casación las entidades recurrentes plantean el problema de la validez y eficacia de la escritura de subsanación de 25 de enero de 2005.

La operación de la que arranca la regularización tributaria es la reflejada en la escritura de escisión de 16 de junio de 2004. En dicha escritura se acuerda la escisión total de Valores Unidos S.A. con adjudicación de todo su patrimonio a tres sociedades, una ya existente y otras dos de nueva creación. La adjudicación del patrimonio se efectúa conforme a un reparto entre las tres sociedades realizado conforme a los valores contables de los activos sin realizar un ajuste individualizado de cada uno de ellos a su valor de mercado.

Es requisito de la escisión, tanto a efectos mercantiles como fiscal, el que se guarde la debida proporción en la atribución a los socios de las acciones de las sociedades adquirentes en relación con la participación que tenían en la escindida.

En el caso de autos, en la escritura de escisión de 16 de junio de 2004 cada uno de los socios de la entidad escindida recibieron participaciones de cada una de las sociedades beneficiarias en un porcentaje del 98,948% cuando la participación que ostentaban en la que se escinde era de un 32,9826%. La escritura de

escisión fue inscrita en el Registro Mercantil de 13 de julio de 2004, sin que exista anotación alguna con posterioridad en la hoja de la entidad escindida, quedando cerrada dicha hoja.

Al percatarse los socios de la entidad que se escinde que la atribución de valores representativos del capital de las entidades adquirentes se había hecho en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde, otorgaron una segunda escritura, de fecha 25 de enero de 2005, de rectificación de la anterior, en la que ya se hizo una atribución de acciones de cada una de las sociedades beneficiarias en la misma proporción a la participación que ostentaban en la sociedad escindida (31,9826%). En dicha escritura de rectificación se afirma por los otorgantes que se incurrió en error al efectuar la adjudicación de las participaciones sociales a los socios de las compañías beneficiarias. En dicha escritura de subsanación consta la cláusula expresa de aceptación de la adjudicación reflejada en la misma como afectados por la adjudicación errónea incluida en la escritura previa.

La cuestión que se plantea es si la escritura de subsanación tiene fuerza bastante para subsanar un error material o si, por el contrario, se trata de una modificación de lo hecho constar en la escritura de fusión inscrita.

La Sala de instancia considera que la escritura de escisión es la determinante, tanto frente a terceros como a los efectos fiscales, de forma que la posterior subsanación invocada por los recurrentes no supone una retroacción de los efectos de la fusión en lo referente al porcentaje de participación.

Por otra parte, dice la sentencia recurrida, dicha subsanación afecta a una sociedad extinguida, habiéndose adoptado el acuerdo sobre el que se sustenta no por la propia sociedad, ya extinguida, sino por las sociedades sucesoras, lo que provoca que los efectos de dicha subsanación afecten al ámbito interno de las mismas, pero no puede imponerse a los efectos derivados de la escritura de escisión, de donde parte la regularización practicada.

2. En este tercer motivo de casación la recurrente plantea la posible infracción por la Sentencia de instancia del artículo 83 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en conexión con la normativa mercantil reguladora del Registro Mercantil respecto a los efectos que debe surtir la escritura de subsanación otorgada respecto a una escritura anterior. Pues bien, este Tribunal considera como decía el TEAC, que no estamos ante una rectificación de errores materiales, como pretenden las interesadas, sino ante la pretensión de sustituir un acuerdo por otro distinto y con efectos retroactivos, pues, como ha quedado expuesto, los porcentajes de distribución iniciales resultaban concordantes con el propósito expresado en el acuerdo de escisión en el que se recogía expresa e inequívocamente que "Con la operación de escisión total se pretende segregarse en tres bloques el patrimonio total, activos y pasivos de la sociedad (...) En cada una de las tres sociedades que resultarán beneficiarias de la escisión figurarán como socios de referencia uno de los accionistas antes citados, socios principales de la escindida". Consta detalladamente el propósito de que cada una de las tres sociedades sea controlada por uno sólo de los tres accionistas principales de la escindida y los porcentajes que se fijan en la Junta y se recogen en la escritura de 2004 con su solicitud de acogimiento al régimen especial son coherentes con dichos acuerdos.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que la sociedad escindida no pudo proceder, tras su disolución, a modificar su acuerdo de escisión, ni el contenido de los pactos y acuerdos que para la distribución de sus activos y la atribución a las beneficiarias adoptó y que se elevaron a públicos por la escritura de escisión ya inscrita en el Registro. Y así, como consta en el expediente la escritura de subsanación no fue registrada en la hoja de la entidad escindida, sino en las de las beneficiarias, no pudiendo afectar en consecuencia a aquélla, que tras la escisión total había dejado de existir.

En definitiva, alegando un pretendido "error material" que no se aprecia, se pretende sustituir, con efectos retroactivos, la voluntad de las Juntas de las sociedades beneficiarias y de la escindida por, como señala la Inspección "unas manifestaciones hechas ante Notario por los administradores de las beneficiarias y por las personas físicas que en el pasado fueron administradores de la sociedad inicial", vulnerando el proceso de garantías y protección de los intereses de terceros arbitrado por la normativa mercantil reguladora de la operación de escisión, en particular, la protección que conlleva la publicidad registral del proceso pues, como señala la Inspección, "la eficacia frente a terceros (entre los que se encuentra la Hacienda Pública) generada por la publicidad del proceso de escisión no puede subvertirse por un mero acuerdo entre particulares cuya voluntad es diferente de la de la entidad que llevó a cabo la escisión"

Quinto.

El cuarto motivo de casación se refiere a si los patrimonios distribuidos a las sociedades beneficiadas por VUSA constituían o no ramas de actividad.

El artículo 83.4 del TRLIS establece que:

"4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de

funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".

Así pues, sólo aquellas operaciones de escisión en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente, podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas.

Debe tenerse en cuenta que el concepto de "rama de actividad" no es un concepto acuñado autónomamente por el legislador español, sino que se deriva de la trasposición de la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o un SCE de un Estado miembro a otro. En este sentido la letra j) del artículo 2 de la referida Directiva considera "rama de actividad" el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Por tanto, una interpretación razonable y acorde con los principios y conceptos reconocidos en la Directiva 2009/133/CE respecto del concepto de "rama de actividad" requiere analizar, caso por caso, la posible existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, perfectamente identificado en sede de la entidad transmitente y que, desde el punto de vista organizativo, constituya una explotación autónoma.

En el supuesto concreto planteado dice la sentencia recurrida que no se ha producido la escisión de VUSA de varias actividades que se personifican en las sociedades sucesoras de dicha entidad, sino que, por el contrario, cada una de las sociedades recurrentes continúan la misma actividad que desarrollaba VUSA, siendo indiferente la incorporación de nuevas marcas de vehículos a dicha actividad, pues la actividad de VUSA era única.

El motivo de casación no puede, pues, ser atendido porque en este supuesto existe una sola actividad económica en sede de la entidad escindida, la comercialización de automóviles, explotación económica a la que parecen estar afectos la totalidad de los elementos patrimoniales destinados a dicho fin y que dispone de una sola organización empresarial, lo cual imposibilita considerar rama de actividad, a los efectos fiscales, cada uno de los bloques escindidos. Hay que tener en cuenta que lo que se transmite en el presente caso no son tres organizaciones distintas, sino que, según el proyecto de escisión, se adjudica a cada una de las entidades beneficiarias diversas marcas automovilísticas y otros activos, por lo que se debe concluir que los bloques aportados no constituyen por sí mismos ramas de actividad.

Sexto.

1. A continuación invocan los recurrentes tres motivos de impugnación que no fueron alegados ante el TEAC:

1) El de la anulabilidad de la liquidación practicada por infracción del artículo 28.5 de la LIS 43/1995, pues la Inspección omitió deducir de la cuota tributaria liquidada el importe correspondiente a la deducción por doble imposición interna que resultaba de aplicación a la plusvalía derivada de la transmisión de las participaciones sociales de las sociedades participadas por Valores Unidos S.A. --VUSA--.

2) El de la anulabilidad de la liquidación por defectuosa motivación de las comprobaciones de valores de los inmuebles asignados a las tres sociedades resultantes de la escisión por infracción de los artículos 54 de la Ley 30/1992 y 102 de la LGT y

3) El de la anulabilidad de la liquidación por incorrecta cuantificación de la plusvalía que debe ser sometida a tributación respecto de los inmuebles núms. 3, 5, 19, 28 y 63.

2. La sentencia recurrida considera que a estos motivos de impugnación que no fueron alegados ante el TEAC les es de aplicación la jurisprudencia que declara que esta jurisdicción es esencialmente revisora y, por tanto, es necesaria la existencia de acto previo y es este acto el que va a determinar el objeto material del recurso, el que marca los límites del recurso; la sentencia que se dicte ha de respetar la vinculación que deriva de dicho

objeto. Solicitar pronunciamientos que vayan más allá del objeto del recurso, o plantear cuestiones no alegadas en vía administrativa, supone una desviación procesal, sin que quepa entrar a resolver sobre las mismas. Pueden alegarse cuantos motivos se tengan por convenientes, se hayan utilizado o no en sede administrativa, pero esos motivos han de estar íntimamente ligados con lo que en dicha vía administrativa se alegó, no resultando posible plantear cuestiones nuevas respecto de las previamente invocadas y sobre las que se pronunció la resolución que se recurra. Pueden adicionarse o cambiarse los motivos de impugnación, o sea, los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada, pero no los hechos que identifican las respectivas pretensiones; las cuestiones nuevas se han de rechazar de plano.

La sentencia recurrida, a pesar de entender que se produce una situación de desequilibrio procesal, al no constar los pronunciamientos sobre los mismos de la resolución impugnada, analiza "ad cautelam" los motivos de impugnación no planteados ante el TEAC a pesar de considerarlos como "obiter dicta".

3. Debe insistirse en que, como es bien sabido, el carácter revisor de esta Jurisdicción impide que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa. No impide esta afirmación la previsión contenida en el artículo 56.1 de la LRJCA en el que se establece que en los escritos de demanda y contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, "en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración".

Se distingue, así, entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación. De esta manera no pueden plantearse en vía jurisdiccional pretensiones o cuestiones nuevas que no hayan sido planteadas previamente en vía administrativa, aunque pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada. Así lo señala también la STC 158/2005, de 20 de junio, en la que se indica, por lo que ahora importa: "(...) Parte nuestra doctrina del reconocimiento de la legitimidad de la interpretación judicial relativa al carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y la doctrina de la inadmisibilidad de las cuestiones nuevas. Esa interpretación, que el Tribunal Supremo continúa aplicando tras la entrada en vigor del nuevo texto legal, asume una vinculación entre las pretensiones deducidas en vía judicial y las que se ejercieron frente a la Administración, que impide que puedan plantearse judicialmente cuestiones no suscitadas antes en vía administrativa".

Cuando se varía en el proceso contencioso-administrativo la pretensión previamente formulada en vía administrativa, introduciéndose cuestiones nuevas, se incurre en desviación procesal, que comporta la inadmisión de esa pretensión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.c) LRJCA ".

En el presente caso, no estamos ante un argumento nuevo como se pretende, sino ante una pretensión y cuestión nueva y, por ende, rechazable "in límine litis" porque no podía, por ello, ser tratada en el proceso contencioso-administrativo por la sencilla razón de que la Administración no pudo pronunciarse sobre ella.

No hay pues infracción del artículo 56 de la Ley de esta jurisdicción, donde se disciplina el contenido de los escritos de demanda y contestación, y los documentos que han de adjuntar las partes con ellos, porque el carácter revisor de esta jurisdicción no habilita para pedir a los jueces pronunciamientos sobre cuestiones no suscitadas ante el órgano de la Administración competente para dilucidarlas, aquí la Inspección de los Tributos, y sobre las que, por ende, no podía pronunciarse el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución administrativa revisora sometida a enjuiciamiento [sobre los límites del carácter revisor de esta jurisdicción, por todas véanse las sentencias de 22 de noviembre de 2010 (casa. 4326/07, FJ 2), 3 de diciembre de 2012 (casa. 3374/11, FJ 4º) y 10 de enero de 2014 (casa. 5654/10, FJ 3º)].

Séptimo.

Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por MARKET DREAMS S.L., VALORES UNIDOS VUSA S.L. y URBATIÉTAR S.L. y ello debe hacerse con imposición de las costas a la parte recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 8.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de MARKET DREAMS S.L., VALORES UNIDOS VUSA S.L. y URBATIÉTAR S.L. contra la sentencia

dictada, con fecha 25 de abril de 2013, en el recurso contencioso-administrativo núm. 282/2010, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquín Huelin Martínez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo.- T R I B U N A L S U P R E M O Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

FECHA:13/11/2015

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula el magistrado D. JUAN GONZALO MARTINEZ MICO a la sentencia dictada el 15 de octubre de 2015, en el recurso de casación 1872/2013, interpuesto por las entidades MARKET DREAMS S.L., VALORES UNIDOS VUSA y URBATIETAR contra la sentencia que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 25 de abril de 2013, en el recurso contencioso-administrativo 282/2010 .

1. La doctrina y jurisprudencia tradicionales han venido proclamando el carácter revisor de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Y, tal como se concebía el principio, impedía a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa examinar cuestiones que no habían sido planteadas con anterioridad en la vía administrativa.

Con la entrada en vigor de la Ley de 1956, se superó esta concepción tradicional. La Jurisdicción Contencioso-Administrativa es revisora en cuanto requiere la existencia previa de un acto de la Administración, pero sin que ello signifique que sea inadmisibles aducir en vía contenciosa todo fundamento que no haya sido previamente expuesto ante la Administración.

Una consolidada jurisprudencia de esta Sala tiene declarado que una vez producido el acto, cualesquiera que fueren sus pronunciamientos, quedan abiertas en su plenitud las facultades para el enjuiciamiento de todas las cuestiones planteadas, sin que al contenido del acto impugnado pueda dársele la relevancia de condicionar el ámbito en que pueda desenvolverse la potestad jurisdiccional.

En este sentido se ha pronunciado esta Sala en sus sentencias de 22 de noviembre de 2010 (rec. casa. nº 4326/2007), 30 de septiembre de 2010 (rec. casa. nº 5276/2005) y 18 de marzo de 2010 (rec. casa. nº 1274/2004). Así , en la sentencia de 22 de noviembre de 2000 manifestábamos que "el carácter revisor de nuestra jurisdicción veda a los tribunales de lo contencioso- administrativo pronunciarse sobre pretensiones distintas de las esgrimidas por los contendientes en la vía administrativa, pero nada impide que para decidir sobre las mismas atienda a motivos diversos de los entonces hechos valer, bien se introduzcan ex novo por los interesados en la vía judicial o lo haga el propio órgano jurisdiccional de oficio, previo planteamiento de la tesis. El motivo es el fundamento de la reclamación y no existe óbice para que el administrado aduzca en la demanda una razón (motivo) para obtener la anulación del acto (pretensión) que no hizo valer ante la Administración. Por ello, a nuestro juicio, no resulta lícito rechazar un motivo de impugnación en sede jurisdiccional con el pretexto de que no fue suscitado ante la Administración.

Mas recientemente, esta Sala ha dicho en sentencia de 20 de julio de 2012 (casa. 5435/2009):

"El carácter revisor de esta Jurisdicción impide que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa. No impide esta afirmación la previsión contenida en el artículo 56.1 de la LRJCA en el que se establece que en los escritos de demanda y contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, " en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración".

Se distingue, así, entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación. De esta manera no pueden plantearse en vía jurisdiccional pretensiones o cuestiones nuevas que no hayan sido planteadas previamente en vía administrativa, aunque pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada. Así lo señala también la STC 158/2005, de 20 de junio , en la que se indica, por lo que ahora importa: " (...) Parte nuestra doctrina del reconocimiento de la legitimidad de la interpretación judicial relativa al carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y la doctrina de la inadmisibilidad de las cuestiones nuevas. Esa interpretación, que el Tribunal Supremo continúa aplicando tras la entrada en vigor del nuevo texto legal,

asume una vinculación entre las pretensiones deducidas en vía judicial y las que se ejercieron frente a la Administración, que impide que puedan plantearse judicialmente cuestiones no suscitadas antes en vía administrativa".

Cuando se varía en el proceso contencioso-administrativo la pretensión previamente formulada en vía administrativa, introduciéndose cuestiones nuevas, se incurre en desviación procesal, que comporta la inadmisión de esa pretensión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.c) LRJCA .

La aplicación de la doctrina expuesta al caso ahora sometido al enjuiciamiento de este Tribunal conduce a entender que la circunstancia de que la recurrente no formulase alegaciones en la vía económico-administrativa sobre los hechos que identifican las respectivas pretensiones ante la liquidación girada por la Inspección de los Tributos no le impide fundar el subsiguiente recurso contencioso-administrativo en cuantos motivos considerase oportunos y la sentencia que se dicte no puede descartar el entrar a conocer sobre los motivos esgrimidos en el proceso contencioso-administrativo para impugnar la liquidación tributaria. Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativos han de juzgar dentro del límite de las pretensiones que se deduzcan en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido planteados o no ante la Administración tributaria. Los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada pueden adicionarse o cambiarse respecto de los utilizados en sede administrativa. Las partes pueden tomar en consideración nuevas argumentaciones jurídicas, nuevas razones, nuevos motivos, con el límite de que los mismos constituyan una nueva y diferente pretensión de la articulada en la vía económico-administrativa. Pero en el marco o ámbito de la pretensión ejercitada debe permitirse ampliar o modificar las argumentaciones, los motivos, las razones, las explicaciones, las causas o, en fin, los fundamentos que avalen, sostengan y soporten la misma pretensión --en este caso anulatoria- ejercitada.

2. De otra parte, debe decirse que el recurso de casación sólo puede dirigirse contra aquéllos fundamentos que contienen su ratio decidendi pero no contra aquellos otros meramente accesorios, obiter dicta, incidentales o a mayor abundamiento.

En efecto, de conformidad con una reiterada jurisprudencia de esta Sala, es una característica esencial del recurso de casación que la crítica del recurrente se dirija contra los fundamentos jurídicos en los que se apoya el fallo para conseguir, en su caso, la anulación del mismo, como consecuencia de la estimación de todos o de algunos de los motivos aducidos, por lo que aquélla no puede centrarse en fundamentos jurídicos utilizados obiter dicta por la sentencia recurrida.

Sentado lo que antecede, es lo cierto que, en el caso de autos, no puede decirse con razón que los motivos de impugnación que no fueron alegados ante el TEAC hayan sido tratados por la sentencia recurrida como verdaderos "obiter dicta".

Los obiter dicta son argumentos adjetivos no sustanciales que el órgano jurisdiccional emplea al elaborar su decisión; son razonamientos que el juez enuncia al ir elaborando su discurso pero que no son esenciales para la decisión final, tan es así que podríamos decir que son de todo punto contingentes.

En el caso que nos ocupa la verdad es que a las consideraciones que efectúa la sentencia recurrida no se les puede reconocer el carácter de obiter dicta, es decir, subsidiarias o a mayor abundamiento de las consideraciones que sustentan los demás motivos aducidos.

Si se analizan los Fundamentos de Derecho que la sentencia recurrida dedica al tratamiento y resolución de los motivos de impugnación no alegados ante el TEAC, bien se ve que no pueden ser considerados, ni por su entidad ni por las argumentaciones que la sentencia les dedica, como simples "obiter dicta", tal como los califica impropiaemente la sentencia recurrida.

3. Dentro de los motivos de impugnación no alegados ante el TEAC pero que, a nuestro juicio, no constituyen una cuestión nueva ni puede dárseles el tratamiento de un mero "obiter dictum" está el de la anulabilidad de la liquidación practicada por infracción del artículo 28.5 de la LIS 43/1995 pues la Inspección omitió deducir de la cuota tributaria liquidada el importe correspondiente a la deducción por doble imposición interna de plusvalías derivadas de la transmisión de las acciones de las sociedades participadas por Valores Unidos S.A. (VUSA).

La sentencia recurrida aborda el problema de fondo y lo despacha diciendo que "el mecanismo de la doble imposición intersocietaria tiene lugar al gravarse dos veces en concepto de Impuesto sobre Sociedades un mismo dividendo o participación en beneficios: una vez, cuando una entidad tributa por el beneficio originado por aquél, y otra, cuando dicho beneficio se reparte, sometiéndose a imposición a la entidad que lo recibe, por el rendimiento obtenido, generándose así un doble gravamen societario.

En el presente caso, la primera tributación se tendría que haber producido en el seno de VUSA, la sociedad escindida, de forma que se produjera una segunda tributación por el mismo concepto en sede de las sociedades beneficiarias de la escisión. No se trata de un motivo abstracto, sino que ha de acreditarse la tributación de los mismos beneficios, lo que no se ha justificado".

3.1. La recurrente plantea la existencia de doble imposición intersocietaria para el caso de que no resulte de aplicación el régimen fiscal especial invocado respecto a la operación de escisión.

En el caso de la deducción para evitar la doble imposición por transmisión de acciones o participaciones la Ley del Impuesto exige dos condiciones:

a) Que, el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al cinco por ciento.

b) Que dicho porcentaje se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación.

Si se cumplen esas condiciones la cuantía de la corrección viene determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a los beneficios no distribuidos obtenidos durante el período de tenencia de la participación con el límite de la renta positiva integrada en la base imponible de la sociedad transmitente.

El artículo 30 del TRLIS regula un conjunto de deducciones en cuota cuya finalidad es corregir la doble imposición interna que se genera con ocasión de la percepción tanto de dividendos como de plusvalías derivadas de la transmisión de acciones o participaciones sociales de otras entidades. En el ejercicio 2004 la deducción para evitar la doble imposición interna de plusvalías se encontraba regulada en el artículo 30.5 del TRLIS con carácter general, esto es, para cualquier tipo de transmisión de acciones o participaciones. Asimismo, el artículo 30.3 del TRLIS establecía una regla específica para corregir la doble imposición de plusvalías en los supuestos de fusión y escisión. Dicho precepto no es sino una concreción de la norma general contenida en el artículo 30.5 TRLIS.

Concurren en este caso todas las condiciones para la aplicación de la deducción por doble imposición.

La primera tributación se produjo en las siguientes sociedades al tiempo de obtener unos beneficios que fueron sometidos a imposición en el Impuesto sobre Sociedades en las correspondientes auto liquidaciones anuales presentadas por las sociedades participadas por Valores Unidos S.A.:

- C. de Salamanca Comisiones y Representaciones S.A.
- Talleres y Garajes Chamartín S.A.
- Dunas Motor S.A.
- Fiol Roca S.A.
- Servaut Centromotor S.A.
- Talleres Florida S.A.
- Servicios y Talleres de Automóviles S.A.
- Mavilsa Automóviles S.A.U.

Nótese que Valores Unidos S.A. era titular de otras participaciones que también fueron transmitidas a las sociedades resultantes de la escisión pero para las que la Inspección determinó un resultado de escisión negativo (Santa Marta S.A.U., Movilcar, SA,...). Para estas sociedades no es necesario realizar estudio o análisis alguno ya que aunque existió una primera tributación en esas sociedades no se produjo la segunda al calcularse un resultado de escisión negativo.

Estas sociedades participadas cumplen los requisitos para que Valores Unidos S.A. pueda aplicar la deducción para evitar la doble imposición por transmisión de participaciones ya que:

-- Cada una de estas sociedades estaba participada por Valores Unidos S.A. en un porcentaje superior a un 5 % y por un período de tenencia superior a un año.

-- Cada una de estas sociedades obtuvo en el ejercicio de sus respectivas actividades económicas beneficios contables que no fueron íntegramente repartidos en forma de dividendos.

Ambas circunstancias están acreditadas dado que fueron aportados como anexos al Informe Pericial de parte aportado por Valores Unidos S.A. junto al escrito de demanda.

Los beneficios no distribuidos obtenidos por las sociedades participadas por Valores Unidos S.A. fueron utilizados por la Inspección de los Tributos para calcular el resultado de la escisión. Así, en la página 8 del Acuerdo de liquidación consta un cuadro donde la Inspección calcula dicho resultado como diferencia entre el Valor de los Fondos Propios (columna 2) y el valor de la inversión (columna 3). Los Fondos General de Contabilidad como el resultado de la Emisión, las Reservas, Acciones propias Resultados de ejercicios anteriores, Resultado cuenta.

Denominación Valor FondosPropios

Capital +

Reservas Valor de la inversión Capital Importe provisión Valor a efectos de escisión
(30/11/2003) Resultados Escisión

Santa Marta SAU 1.185.472,89 1.902.429,52 1.185.472,89 -716.856,63
Movilauto S.A. -1.211.646,40 447.285,23 -447.285,23 0 0
Talleres y Garajes Chamartín SA. 756.033,49 255.582,32 687.990,48 432.408,16
Club Deportivo el Tribol S.A. 1.380.879,28 1.036.289,11 942.035,84 -94.253,27
Movilcar S.A. (A) 436.615,90 450.785,69 408.410,51 -42.375,18
Reparaciones de vehículo SAU (B) -651.403,29 180.303,63 0 -180.303,63
Auto Extremadura SA. 81.768,84 10.820,97 13.868,00 3.047,03
Batle bodies Spain S.A. -46.037,53 31.252,63 -31.252,63 0 0
C de Salamanca
comisiones y
Representaciones SA. 16.378.912,46 2.534.864,74 11.358.775,79 8.823.911,05
Dunas Motor SA. 1.285.401,69 700.179,10 0 1.166.861,52 456.682,42
Fiol Roca SA. 4.025.984,01 378.637,63 1.214.633,34 835.995,71
Servauto Centromotor SA. 2.060.846,59 395.932,35 1.331.512,98 935.580,63
Talleres Florida S.A. 2.442.507,00 525.585,09 1.585.187,04 1.059.601,95
Servicios y Talleres de
Automóviles SA. 3.275.104,85 455.236,61 -80.551,83 380.239,65 5.554,67
Mavilsa SAU 523.728,57 480.799,99 523.728,57 42.928,58
Re Fusión In FinEm Grupo
Total 9.785.984,61 -559.089,49 20.788.716,61 11.561.821,49

Por tanto, la Inspección a la hora de determinar el "importe de la transmisión" adicionó al capital social (valor de la inversión) el importe de las reservas y resultados no distribuidos, generando una plusvalía de escisión de 11.561.821,49 euros.

Dado que la Inspección incluyó en el resultado de escisión el importe de los beneficios no distribuidos acumulados por las sociedades antes enumeradas y dicho resultado neto de escisión es uno de los dos sumandos del ajuste practicado por la Inspección de los Tributos (así puede verse en el primer cuadro de la página 9 del Acuerdo de Liquidación) la segunda tributación se consuma en Valores Unidos S.A. al tiempo de dictarse el Acuerdo de Liquidación sin incluir la corrección expresamente prevista en la Ley del Impuesto.

Nótese que el resultado total de escisión determinado por la Inspección es el sumatorio de todos los resultados de todas las sociedades y que, como ya hemos indicado, para algunas de ellas la propia Inspección determinó un resultado negativo.

En definitiva, las sociedades participadas antes mencionadas obtuvieron beneficios que tributaron en el Impuesto sobre Sociedades tal y como queda acreditado por las declaraciones impositivas aportadas por la recurrente. En este momento se produce la primera imposición en sede de las sociedades participadas por Valores Unidos S.A.

Parte de esos beneficios fueron distribuidos y Valores Unidos S.A. pudo aplicar la corrección a la doble imposición de forma que esos dividendos no sufrieran una segunda tributación prohibida por la Ley del Impuesto.

Los beneficios no distribuidos por las sociedades participadas por Valores Unidos S.A. fueron utilizados por la Inspección para calcular el resultado de escisión y por tanto están incluidos en el ajuste total de 40.810.141,43 euros practicado sobre la base imponible que figura en el acuerdo de liquidación. En la página 73 del informe ampliatorio del Acta de disconformidad (folio 1176 del expediente administrativo integrado en el Tomo IV), la Inspección incluye dos cuadros que reflejan la liquidación tributaria y el origen del incremento de base imponible de 40.810.141,43 euros que se somete a tributación. Por tanto, la segunda imposición se ha consumado en Valores Unidos S.A. al tiempo de dictarse la liquidación recurrida en la que se exige una cuota de 14.283.549,50 euros.

La doble imposición que se manifestaba por el ajuste practicado en la base imponible no fue debidamente evitada mediante la deducción en cuota que prescribe el artículo 30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, si no se acuerda la rectificación del acuerdo de liquidación se habrá producido una doble imposición no admitida por la Ley de carácter definitivo pues las sociedades adquirentes no podrán practicarse esa deducción sobre esos mismos beneficios acumulados en las sociedades participadas por no corresponder a beneficios obtenidos durante el tiempo en el que ellas (las sociedades resultantes de la escisión) mantuvieran la participación.

Respecto a la cuantificación de la deducción que se debió practicar para evitar la doble imposición que ocasiona el acuerdo de liquidación, el Informe Pericial aportado por la recurrente realiza una cuantificación no discutida por la Administración de los beneficios no distribuidos de cada participada imputables a Valores Unidos S.A.

Tras realizar las correcciones previstas en el artículo 30 del Texto Refundido (la deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de

bases imponibles negativas) determina una base de la deducción para evitar la doble imposición de 12.592.663,17 euros. Esta base es el resultado de aplicar el límite de la renta integrada (Resultado escisión) sobre los beneficios no distribuidos de las sociedades participadas atribuibles a Valores Unidos S.A. (13.961.661,33 euros).

Resulta claro, por tanto, que del incremento de base imponible de 40.810.141,43 euros, 11.561.821,49 euros corresponden a las plusvalías generadas por la transmisión a las sociedades beneficiarias de la escisión del inmovilizado financiero de Valores Unidos S.A., que estaba integrado por participaciones en el capital de diversas empresas.

Sociedad participada (1) Resultado Escisión (renta integrada) (2) Beneficios no distribuidos generados durante el tiempo de tenencia de la participación (3) Base de la deducción (4)

Talleres y Garajes Chamartín S.A.	432.408,16	606.655,40	432.408,16
Auto Extremadura S.A.	3.047,03	0,00	0,00
C de Salamanca Comis y Representaciones SA	8.823.911,05	9.350.110,97	8.823.911,05
Dunas Motor SA.	456.682,42	606.861,53	456.682,42
Fiol Roca S.A.	835.995,71	869.267,70	835.995,71
Servauto Centromotor S.A.	935.580,63	948.918,31	935.580,63
Talleres Florida S.A.	1.059.601,95	1.124.233,50	1.059.601,95
Servicios y Talleres de Automóviles S.A.	5.554,67	203.831,17	5.554,67
Mavilsa Automóviles SAU	42.928,58	251.782,75	42.928,58
Total	12.595.710,20	13.961.661,33	12.592.663,17

(1) Sólo están incluidas las sociedades para las que la Inspección determinó una renta positiva.

(2) Datos extraídos del Acuerdo de Liquidación.

(3) Datos calculados en el Informe Pericial procedentes de las cuentas anuales, libros de socios y declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de cada entidad y que obran en el expediente.

(4) La menor de las dos columnas anteriores.

Dado que la renta integrada es menor que los beneficios no distribuidos durante el período de tenencia, la deducción se aplicaría sobre el propio resultado de escisión que ha calculado la Inspección considerando que ésta calculó dicho resultado precisamente como diferencia entre los fondos propios existentes en los balances de las sociedades participadas y el coste / valor de la inversión de Valores Unidos S.A. en dichas sociedades y que se corresponden con la aportación al capital.

Admitiendo la deducción para evitar la doble imposición en esos términos se cumple el mandato legal que proscribía la doble imposición societaria respecto de una misma renta y, además, se garantiza la neutralidad impositiva sobre la política de distribución de beneficios societarios.

Otra interpretación supondría que en un proceso de escisión y ante la eventualidad de no poder disfrutar de la deducción por doble imposición la sociedad matriz transmitente acordara el vaciamiento de las reservas de las sociedades participadas transmitidas antes de la transmisión a los solos efectos de garantizarse la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición por obtención de dividendos (artículo 30.1 TRLIS). Esta situación avocaría a consecuencias económicas que el legislador decidió proscribir de nuestro ordenamiento con la reforma en el año 1996 del régimen de corrección de la doble imposición societaria.

3.2. Al no corregir el acuerdo de liquidación esta doble imposición, el mismo infringe el mandato de corrección de doble imposición contenido en el artículo 30 del TRLIS. Y es ante esta infracción del artículo 30 del TRLIS donde cobran máxima importancia las siguientes dos circunstancias:

a) la configuración de la deducción por doble imposición interna de plusvalías como una deducción de carácter técnico que persigue corregir situaciones de doble imposición, cuya aplicación viene impuesta, de forma imperativa por la norma fiscal --el artículo 30 del TRLIS dice "se deducirá"-- sin que sea necesario una opción expresa al respecto por parte del obligado tributario (opción que sí es necesaria en otras deducciones, como por ejemplo, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios).

b) todo procedimiento inspector tiende a la comprobación de la conformidad de la situación tributaria del inspeccionado o a la regularización de la misma, de forma que la regularización que debe practicar la Administración lo es de forma global e incluye todos los aspectos, favorables y desfavorables, al sujeto pasivo.

Resulta evidente, por tanto, que debiendo hacerlo --porque la Inspección estaba obligada a ello por el artículo 30 del TRLIS y por la propia finalidad de la función inspectora--, el acuerdo de liquidación no corrige la doble imposición interna de plusvalías generada por la transmisión a las sociedades beneficiarias de la escisión de las acciones y participaciones sociales de las que Valores Unidos S.A. era titular en otras entidades.

La deducción por doble imposición interna de plusvalías a que tenía derecho Valores Unidos S.A. por la transmisión a las tres sociedades beneficiarias de la escisión de su participación en el capital social de Talleres y Garajes Chamartín S.A., Auto Extremadura SA., O. de Salamanca comisiones y Representaciones SA., Dunas Motor S.A., Fiol Roca S.A., Servauto Centromotor SA., Talleres Florida S.A., Servicios y Talleres de Automóviles S.A. y Mavilsa Automóviles S.A.U. ascendía a 4.407.432,11 euros. Esta cantidad debió ser deducida de la cuota tributaria determinada por la Inspección.

Los cálculos de dicha deducción aparecen reflejados en el Informe Pericial emitido por D. Ezequiel que no ha sido contradicho de contrario.

3.3. De las consideraciones expuestas se llega a las siguientes conclusiones:

1ª) La transmisión a las sociedades beneficiarias de la escisión de las acciones de Talleres y Garajes Chamartín S.A., Auto Extremadura S.A., C. de Salamanca Comisiones y Representaciones S.A., Dunas Motor S.A., Fiol Roca S.A., Servauto Centromotor S.A., Talleres Florida SA., Servicios y Talleres de Automóviles S.A. y Mavilsa Automóviles S.A.U. generó en sede de Valores Unidos S.A. un resultado de escisión positivo que es sometido a tributación en el acuerdo de liquidación recurrido.

2ª) Valores Unidos S.A. cumplía los requisitos exigidos por el artículo 30 del TRLIS para aplicar a dichos resultados de escisión positivos la deducción por doble imposición interna de plusvalías prevista en los apartados 3 y 5 de dicho precepto legal. Esta era una circunstancia que resultaba de la documentación que obra en el expediente administrativo.

3ª) La deducción por doble imposición interna de plusvalías es una deducción de carácter técnico cuya aplicación resulta imperativa, al venir impuesta por el propio artículo 30 del TRLIS.

4ª) La cuantificación de la deducción por doble imposición interna de plusvalías a la que tenía derecho Valores Unidos, SA. ascendía a 4.407.432,11 euros.

5ª) Al no corregir la doble imposición interna de plusvalías, el acuerdo de liquidación determina una cuota tributaria superior en 4.407.432,11 euros a la legalmente procedente.

6ª) Al no corregir la doble imposición interna de plusvalías, tanto el acuerdo de liquidación como la resolución del TEAC y la sentencia que los confirmó vulneran el artículo 30 del TRLIS, debiendo por ello ser anulados.

3.4. La sentencia de instancia considera que no resulta de aplicación la corrección de la doble imposición porque el presupuesto de hecho que debe concurrir para la aplicación de la deducción es que la primera tributación tenga ocasión en la transmitente y segunda tributación en las sociedades beneficiarias.

Ahora bien, la deducción prevista en el artículo 30 del Texto Refundido resulta de aplicación para las transmisiones de participaciones que cumplan determinados requisitos y con el límite de los beneficios no distribuidos acumulados en las sociedades cuyas acciones o participaciones son transmitidas. La norma no contempla que la corrección de la doble imposición producida como consecuencia de la transmisión de participaciones en caso de una escisión deba corregirse en sede de la sociedad adquirente sino en sede de la sociedad transmitente que en este caso es Valores Unidos S.A.

La Sala ya se pronunció al respecto en su sentencia de 3 de diciembre de 2012 (rec. 6043/2009), que en su Fundamento de Derecho Cuarto señalaba:

El problema de la doble imposición interna de dividendos no se reduce al doble gravamen que experimentan las rentas distribuidas por la sociedad, primero al nivel de la sociedad que obtuvo las rentas ahora objeto de reparto, las cuales tributaron como ingresos de la misma, y luego en sede de su accionista o socio cuando percibe el dividendo. La cuestión es más compleja por cuanto que también los beneficios que la sociedad haya retenido mediante la constitución de reservas --que tributaron en la misma como ingresos--, aunque dichas reservas no fluyan directamente a los socios hasta que no se acuerde su reparto o se liquide la sociedad, les proporciona una renta si enajena sus participaciones sociales a través del medio indirecto de las ganancias de capital. Para corregir el doble gravamen que se produce en este caso, la Ley del Impuesto trata separadamente el reparto de reservas como supuesto diferenciado a la ordinaria distribución de dividendos cuando, por haber sido la acción o participación social objeto de transmisión a la fecha del reparto de dividendos, las reservas se distribuyen a favor de persona distinta de la que ostentaba la condición de socio cuando aquellas reservas fueron constituidas.

La solución a este problema fue, sin embargo, distinta en la redacción inicial de la Ley 43/1 995 y en el texto posterior a la modificación operada por el Decreto Ley 8/1 996, (que más tarde recogió la Ley 10/1996). En su redacción inicial, el artículo 28.3, letra d), de la Ley del Impuesto atribuía el derecho a la deducción al adquirente de la participación social a quien se traslada el derecho sobre el patrimonio social existente en el momento de su adquisición.

En cambio, en su redacción posterior, el derecho a la deducción por doble imposición se confió al transmitente de la participación que había soportado de modo directo el gravamen de las ganancias de capital obtenidas por razón de la transmisión.

Por tanto, la Sala tiene declarado que tras la modificación normativa realizada en el año 1996 sobre el régimen de corrección de la doble imposición con motivo de la transmisión de participaciones sociales el derecho a la deducción se fija legalmente en el transmitente y no en el adquirente como señala incorrectamente la Sala de instancia.

Del artículo 30 del TRLIS se deduce la existencia de dos requisitos indispensables para la práctica de la deducción que son: 1º) Que se trate de beneficios o rentas que ya fueron objeto de gravamen en un momento anterior, y 2º) Que dichos dividendos o beneficios se integren efectivamente en la base imponible. Es decir, que se produzca una doble imposición efectiva y real que haga necesaria la aplicación de la deducción en cuestión para evitarla o paliarla en parte según los distintos supuestos previstos por la Ley.

El requisito de la efectividad de la doble tributación para que pueda aplicarse la deducción contemplada en el citado precepto resulta con toda claridad de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 30 de la Ley, que para la aplicación de la deducción exige que en la renta del contribuyente se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras sociedades residentes en España, constituyendo los restantes apartados del citado precepto desarrollos o especificaciones de la regla contenida en el punto 1º.

El requisito de la efectividad de la doble tributación ha sido también subrayado por sentencia de la Sala Tercera de 7 de octubre de 1998. Dicha efectividad de la doble tributación sólo se produce como consecuencia del eventual rechazo de la aplicación del régimen fiscal especial al que se había acogido la entidad con motivo de su escisión. Por tanto la corrección de la doble imposición es consecuencia directa de dicha regularización.

Por tanto, sólo en la medida en que no resulte de aplicación el régimen fiscal especial surgirá la doble imposición y por tanto su corrección es consecuencia de la resolución de esa cuestión planteada. Es por ello que en la medida que se rechace la aplicación del régimen especial deberá corregirse la doble imposición, cuestión que no fue realizada por falta de inspección de los Tributos pese a que contaba con los antecedentes necesarios.

La liquidación incurre en doble imposición respecto a Valores Unidos S.A. al gravar la plusvalía obtenida por el socio al transmitir su participación a las entidades indicadas, tributación que ya no podrá neutralizarse mediante la aplicación de la deducción por futuros socios.

La base de la deducción estará limitada a los beneficios no distribuidos al tiempo de la escisión de cada sociedad participada que cumpla los requisitos señalados legalmente. Y en el supuesto de que el importe de la renta resulte ser inferior a los beneficios no distribuidos, la base de la deducción coincidirá con dicha renta. La base de la deducción podrá ser así la renta computada o una cantidad inferior, pero nunca superior.

En la medida que la escisión tribute conforme al artículo 15 del Texto Refundido la sociedad VALORES UNIDOS S.A. tendrá una renta a integrar en su base imponible por la diferencia entre el valor normal de mercado de los bienes recibidos y el valor contable de la participación anulada.

Pues bien, para evitar la doble imposición que podría producir la tributación de esa diferencia, al igual que en los supuestos de liquidación de sociedades, el socio tendrá derecho a aplicar la deducción sobre la parte de la renta que corresponda a los beneficios no distribuidos por las sociedades participadas y en proporción a esa participación.

La doble imposición intersocietaria tiene lugar al gravarse dos veces en concepto de Impuesto sobre Sociedades un mismo dividendo o participación en beneficios: la primera cuando una entidad tributa por el beneficio originado por aquél y la segunda cuando dicho beneficio se reparte o se concreta al integrar en la base imponible una plusvalía que corresponde a beneficios por los que tributó una sociedad participada que cumpla los requisitos legales pues entonces se reciben, como ocurre con los dividendos, las reservas o beneficios no distribuidos que se han ido generando en el seno de las sociedades participadas y como quiera que ya se ha producido la tributación de las entidades por el Impuesto sobre Sociedades, al socio se le concede el beneficio de la deducción por doble imposición interna.

Por ello la sentencia recurrida incurre en error al considerar la corrección de la doble imposición en sede de las adquirentes y no en sede de la transmitente como establecía la norma del Impuesto al tiempo de producirse el devengo del Impuesto.

3.5. En definitiva, que:

1º) Debió estimarse el recurso de casación interpuesto por MARKET DREAMS S.L., VALORES UNIDOS VUSA S.L. y URBATIETAR S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 25 de abril de 2013, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Segunda de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 282/2010, sentencia que debió ser anulada en su Fundamento Jurídico Noveno.

2º) Debió estimarse en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 282/2010 promovido por MARKET DREAMS S.L., VALORES UNIDOS VUSA S.L. y URBATIETAR S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 19 de mayo de 2010 que confirmó indebidamente el acuerdo de

liquidación de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cuanto la liquidación practicada por la Inspección debió ser anulada al omitir la deducción de la cuota tributaria liquidada del importe correspondiente a la deducción por doble imposición interna de plusvalías derivada de la transmisión de las acciones de las sociedad participadas por VALORES UNIDOS S.A.

3º) Sin hacer imposición de costas ni en casación ni en la instancia.

Dado en Madrid, a diez de noviembre de dos mil quince.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. 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.