

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061313

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 190/2015, de 3 de noviembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 478/2012***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Liberalidades/gastos necesarios. *Gastos de asesoramiento en OPA para venta de acciones.* La entidad dedujo gastos por servicios de asesoramiento en la OPA de sus Acciones lanzada por la entidad que la absorbió. La Inspección considera que esos gastos no son deducibles porque «favorecen los intereses de los socios». Sin embargo, para el Tribunal la finalidad de los contratos, al margen de que beneficiaran a los socios, obedeció a la búsqueda de un proyecto industrial a largo plazo, por lo que se llevaron a cabo en beneficio de la actividad económica general de la empresa y, por lo tanto, existe vinculación con los ingresos.

Regímenes especiales. Grupos de sociedades. Incorporaciones. La integración de las nuevas sociedades en el grupo se realiza en el periodo impositivo siguiente a su integración y las que salgan del grupo lo harán en el periodo en que se produzca la circunstancia, por lo que la incorporación tendrá lugar en el ejercicio anterior a aquel en que hubiere tenido lugar la separación.

PRECEPTOS:

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 13.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 14.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 68, 71, 73 y 81.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000478 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 08046/2012

Demandante: MARTINSA FADESA, S.A.

Procurador: MARÍA LUISA FUENCISLA MARTÍNEZ MINGUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

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

Madrid, a tres de noviembre de dos mil quince.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 478/2012 seguido a instancia de MARTINSA FADESA SA que comparece representada por el Procurador D^a. María Luisa Fuencisla Martínez Mínguez y dirigido por el Letrado D. Ángel García Ruíz, contra la resolución dictada por el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 27 de septiembre de 2012 (Rec. 1021/11, 2482/11 y 2483/11), siendo demandada la Administración del Estado, representada y defendida el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 23.735.235,61 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 5 de diciembre de 2012 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 27 de septiembre de 2012 (Rec. 1021/11, 2482/11 y 2483/11), que desestimaba el recurso interpuesto por MARTINSA-FADESA SA contra el Acuerdo de liquidación practicado por la Delegación Central de grandes Empresas de la AEAT relativo al IS ejercicios 2006 y 2007 a FADENSA INMOBILIARIA SA y de la MARTINSA-FADESA SA es sucesora universal por absorción inscrita en el curso del año 2007 por importe de 21.403.192,31 euros. Acuerdo de liquidación practicado por la Delegación Central de grandes Empresas de la AEAT a MARTINSA-FADESA SA como dominante del Grupo Fiscal, relativa al IS del ejercicio 2007, sin deuda tributaria. Acuerdo de rectificación de error material apreciado en el último de los Acuerdos de liquidación citado, sin deuda tributaria.

Segundo.

. El 18 de abril de 2013, tras reclamarse el expediente, se formalizó demanda suplicando que se declarase nulo, anule o revoque el acto administrativo impugnado, así como aquellos otros actos administrativos de los que éste trae causa. Mediante escrito de 14 de junio de 2013 la Abogacía del Estado se opuso a la demanda.

Tercero.

El 5 y 16 de julio de 2013 las partes presentaron escritos de conclusiones. Señalándose para votación y fallo el 22 de octubre de 2015.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

De las actuaciones inspectoras se infiere lo siguiente:

a.- Los puntos objeto de debate durante la inspección, en lo que ahora nos interesa, fueron:

-En el ejercicio 2006, se contabilizó en la cuenta 678 "Gastos extraordinarios", bajo el concepto "Gastos de OPA", unos gastos correspondientes a una factura emitida por servicios de asesoramiento financiero que la inspección considera no deducibles.

-En la declaración del GRUPO FADESA, del ejercicio 2007, se incluyeron las eliminaciones pendientes de incorporación en la fecha de extinción del grupo fiscal, entre las que se encuentran eliminaciones correspondientes a operaciones internas con empresas que, a la fecha de la extinción del grupo (14 de diciembre de 2007), ya no formaban parte de él pues, con fecha 12 de diciembre de 2007, habían sido vendidas a empresas fuera del grupo. Es por ello que, a juicio de la inspección, debía procederse a la regularización consistente en trasladar las eliminaciones incorporadas, correspondientes a las empresas que ya no están en el grupo en el momento de su extinción, al período inmediatamente anterior (año 2006), que es el último período en el que formaban parte del grupo.

b.- En el Acuerdo de liquidación, en relación con el primero de los puntos objeto de debate se hace constar:

-FADESA INMOBILIARIA, S.A. solicitó a Morgan Stanley & Co. Limited (Morgan Stanley) a partir del 1 de septiembre de 2006, para la venta de parte o el total del capital social, la empresa y/o sus activos.

-Dentro de este proceso, 28 de septiembre de 2006 los oferentes (Almarfe S.L., y Agosuiet S.L., sociedades controladas, respectivamente, por D. Victoriano y la familia Juan Ramón, que posteriormente cedieron su posición contractual a Martinsa y Huson Big) y las Sociedades: IAGA Gestión de Inversiones, SL, Frieira Gestión de Inversiones, SL e Inversiones Frieira, SL, (controladas por D. Benigno, Presidente del Consejo de Administración de la Sociedad) suscribieron un "Contrato de compromiso de transmisión y adquisición de acciones en el marco de una oferta pública de adquisición" de acciones de FADESA INMOBILIARIA, SA. Comprometiéndose a vender/comprar siempre que el número de títulos objeto de compra-venta alcanzara el mínimo del 54% de FADESA INMOBILIARIA. Inmediatamente después Almarfe y Agosejur cedieron su posición contractual a MARTINSA y HUSON BIG.

IAGA Gestión de Inversiones, S.L., -21,158%-, Frieira Gestión de Inversiones, S.L., -10,095%- e Inversiones Frieira, S.L., - 23,361%-, con estos porcentajes de participación, eran titulares en conjunto de acciones de la Sociedad representativas de un 54,614% del capital social de FADESA INMOBILIARIA, S.A.

-El 2 de noviembre de 2006, las sociedades PROMOCIONES Y URBANIZACIONES MARTÍN, S.A (MARTINSA) y HUSON BIG, SL formularon una OFERTA PUBLICA DE ADQUISICIÓN de 113.312.799 acciones (100% del capital social de FADESA INMOBILIARIA, S.A) a un precio por acción de 35,70 euros (valor nominal de la acción 0,10 €). Sujeta únicamente a la adquisición de un mínimo del 54% del capital social.

-El 6 de febrero de 2007, la OPA fue autorizada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores y el 12 de marzo de 2007 el resultado final de la OPA fue publicado, habiendo sido aceptada por 97.990.471 acciones (86,48% del capital social de FADESA INMOBILIARIA, S. A).

-En relación con estos hechos, FADESA INMOBILIARIA, S.A., contabiliza el 31 de diciembre de 2006, en la cuenta 678 "Gastos extraordinarios", bajo el concepto de "Gastos OPA", un importe de 40.452.669,24 euros. La inspección considera que dicho gasto no tiene el carácter de gasto deducible por no ser imputable a la empresa.

-La factura correspondiente a ese gasto la emite Morgan Stanley & Co. Limited, con fecha 7 de marzo de 2007, referencia W92H002 y concepto: "servicios de asesoramiento financiero en conexión con el Proyecto Ferrol". El importe total de la factura es 40.467.159,47 euros. La diferencia (14.490,23 €) entre lo registrado en contabilidad en 2006 (40.452.669,24 €) y el importe total de la factura 40.467.159,47 euros. se registra en contabilidad con fecha 31 de marzo de 2007 en la cuenta 6231 "Gastos no comerciales".

-En el informe del Consejo de Administración de FADESA INMOBILIARIA, S.A., sobre la oferta pública de adquisición de acciones formulada sobre el 100% de las acciones de Fadesa Inmobiliaria, se dice: "1.5.- Condiciones a las que está sujeta la Oferta. La efectividad de la Oferta está sujeta únicamente a la adquisición de un mínimo de 61.188.911 acciones representativas del 54% del capital social actual de la Sociedad."

El accionista mayoritario de FADESA INMOBILIARIA, SA., se ha comprometido a aceptar la Oferta con las acciones de las que es titular, que exceden de dicho porcentaje.

-En carta de 28 de septiembre de 2006, dirigida a Morgan Stanley & Co. Limited, se indica: "La presente confirma que hemos contratado a Morgan Stanley & Co. Limited con funciones de asesoramiento y asistencia en relación con la posible venta de parte o el total del capital social, la empresa y/o sus activos."

-En carta de Morgan Stanley & Co. Limited dirigida al Sr. Benigno, se dice:

"Según nuestras recientes conversaciones, nos agrada confirmar los acuerdos según los cuales Morgan Stanley & Co. Limited ha estado contratada desde el 1-09-2006 por FADESA S.A. (La Empresa) en calidad de asesor financiero en conexión con la posible venta de parte o de la totalidad de su capital social, negocio y/o activos..... En caso de cerrarse la operación de venta de parte o la totalidad del capital social, negocio o activos de la empresa, aplicaremos una Tarifa de Operación 2 del 1,000% del valor patrimonial de la operación".

-En carta de 1 de noviembre de 2006 de Morgan Stanley & Co. Limited, dirigida al Sr. Leovigildo, consejero delegado de FADESA INMOBILIARIA, S.A., se indica: "...el motivo de la presente es aclarar el alcance

de los servicios solicitados por Fadesa Inmobiliaria (la "empresa") a Morgan Stanley & Co. Limited (Morgan Stanley) a partir del 1 de septiembre de 2006 con arreglo al escrito de compromiso con fecha de 27 de septiembre de 2006 (el "Escrito de compromiso") suscrito por la empresa y Morgan Stanley. En cuanto a la venta del Capital social de la Empresa se nos pidió que prestáramos servicios de asesoría financiera con el fin de encontrar un inversor que operara en el campo de la propiedad inmobiliaria, el cual, previa aprobación del Sr. Benigno en su capacidad de accionista mayoritario de la empresa, estaría dispuesto a adquirir el 100% de las acciones de la Empresa a través del lanzamiento de una oferta de adquisición. Entendemos que el deseo de la empresa es que dicho inversor asegure, dentro de lo posible, la expansión de la empresa, la continuidad de sus equipos, y que la Empresa siga cotizando en Bolsa".

-En la Comisión de nombramientos y retribuciones de 26 de febrero de 2007, en su punto cuarto: Mandato a Morgan Stanley (MS), se indica: "...en la comisión de 7 de febrero último se intercambiaron impresiones en relación con el mandato otorgado por la sociedad a Morgan Stanley del que derivó la Oferta Pública de adquisición actualmente en curso. Los miembros de la Comisión consideran adecuado que el Consejo de Administración fuera informado al respecto en una próxima reunión, en la que sería conveniente se expusieran las razones legales y de práctica de mercado que hacían razonable que haya sido la Sociedad que otorgara dicho mandato y asumiera su coste. Se han obtenido informes positivos sobre la viabilidad y procedencia del cargo a la compañía por parte del despacho de Abogados Linklaters y Morgan Stanley ha remitido a su vez una carta haciendo constar el carácter usual y de mercado de la imputación a la sociedad de tales honorarios, que ascienden a 40 millones de euros. La comisión, a la vista de las razones y del mercado, informa favorablemente sobre el pago a Morgan Stanley".

-FADESA INMOBILIRIA (MARTINSA FADESA) se deduce fiscalmente, también, 90.477,13 euros, en relación con el ejercicio 2007, "asesoramiento jurídico y demás servicios" de la entidad Linklaters, en relación con el asesoramiento en las relaciones con los bancos que han prestado asesoramiento financiero a la Cia, durante el proceso, e informe sobre el contrato suscrito por Morgan Stanley; asesoramiento sobre el alcance y requisitos a cumplir en la información facilitada a los oferentes; mantenimiento de contactos y reuniones con los oferentes y sus asesores legales; contestación a requerimientos de información por la CNMV, preparación del informe acerca de la imputación temporal y contabilización de determinados gastos de la entidad; preparación del informe preceptivo del Consejo de Administración sobre la OPA y asistencia a la correspondiente reunión del Consejo, participación en reuniones relacionadas con la oferta; coordinación del suministro de información a los oferentes y al Servicio de Defensa de la Competencia".

c.- En el Acuerdo de liquidación, en relación con el segundo de los puntos objeto de debate se hace constar:

-En el ejercicio 2007 (1/1/2007 a 14/12/2007) el Grupo Fiscal, cuya empresa dominante era FADESA INMOBILIARIA S.A., se extingue, al ser esta absorbida por fusión por MARTINSA S.A. En la liquidación presentada por el Grupo, por el período 1/1/2007 a 14/12/2007, se efectuaron las siguientes incorporaciones:

Casilla 504, incorporación de resultados eliminados en ejercicios anteriores por operaciones internas en existencias: -58.710,59 euros.

Casilla 506, incorporación de resultados eliminados en ejercicios anteriores por operaciones internas en inmovilizado amortizable: -20.124.525,00 euros.

Casilla 514, incorporación de resultados eliminados en ejercicios anteriores por otras operaciones internas: 153.388.55 euros.

-En el acta de disconformidad número 71773363 viene recogido el desglose de las mencionadas incorporaciones así como la referencia al escrito de la empresa en el que se pone de manifiesto la existencia de errores que determinan que las incorporaciones que corresponden son las que constan en las páginas 15, 16 y párrafo primero de la 17. Aunque en el acta consta como fecha del citado escrito el 9 de julio del 2008 la fecha, del mismo, es de 28 de julio de 2008 y en él se hace referencia a la declaración, ésta sí, de fecha 9 de julio de 2008. Igualmente, consta en el acta de disconformidad las empresas que dejan de pertenecer al grupo antes de la extinción del mismo (14 de diciembre de 2007) por haber sido objeto de venta a terceros con fecha 12 de diciembre de 2007.

Segundo.

El primer punto objeto de debate, por lo tanto, consiste en determinar si las cantidades abonadas a Morgan Stanley & Co. Limited y Linklaters en concepto de "Gastos de OPA" son o no fiscalmente deducibles.

Para la Administración no lo son, pues es necesario que el gasto se encuentre "correlacionado con los ingresos del contribuyente" y, en el presente caso, dichos gastos "favorecen los intereses de los socios (y mayormente de su socio mayoritario: D. Benigno) que son los que, como motivo de la Opa, logran vender sus

acciones de FADESA INMOBILIARIA a un precio que les permite obtener una mayor beneficio con dicha venta". Entendiéndose que si la empresa ha procedido al pago de estos gastos, lo ha hecho como donación o liberalidad, no siendo en consecuencia deducible el gasto a efectos fiscales.

Por el contrario, para los recurrentes, dicha correlación existe, pues sin negar que, en efecto, los servicios prestados por Morgan Stanley y Linklaters (especialmente el primero), benefician a los accionistas, que han obtenido un buen precio al vender sus acciones; sostiene que los gastos también "contribuyeron a la efectiva realización de una operación económica acorde con el interés social de la compañía, la cual se encuadraba en un plan de negocio con clara vocación de generar ingresos....pues con la operación proyectada se preveía incrementar la capacidad productiva y, por ende, los beneficios de FADSESA INMOBILIARIA,...[y] de todo el grupo mercantil de sociedades al que la misma pertenece".

Tercero.

Para que un gasto sea deducible es preciso que esté justificado, contabilizado, que sea imputable al correspondiente ejercicio y que, por último, sea necesario.

En el caso que enjuiciamos no se discute la concurrencia de las tres primeras notas, ciñéndose el debate a la última de ellas: la necesidad.

En el art 13 de la ley 61/1978, de 27 de diciembre, sobre Impuesto de Sociedades, se establecía que sólo podían ser objeto de deducción los "gastos necesarios" para la obtención de los rendimientos íntegros. Expresión que dio lugar a debates jurídicos sobre su alcance, sosteniéndose que sólo podían ser deducibles los denominados "gastos necesarios", es decir, los indispensables o imprescindibles para el funcionamiento de la empresa. Quedando excluidos los denominados "gastos convenientes", es decir, los que siendo, simplemente, útiles para la empresa no son imprescindibles o necesarios.

Ahora bien, en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, sobre Impuesto de Sociedades (LIS), se suprime la expresión "necesarios", que se sustituye por el principio de correlación ingresos/gastos. Por lo tanto, aunque ya no se exige que para que sean deducibles los gastos hayan de ser "necesarios" -en los términos de la anterior Ley-, si se sigue exigiendo que los guarden correlación con la obtención de ingresos. Por ello el art. 14.1.e) establece, entre otras, una cláusula de salvaguardia al disponer que no tendrán la consideración de gasto deducibles "los donativos y liberalidades"; si bien la norma matiza que "no se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos", aclarando de este modo la situación anterior, pues los gastos descritos no eran considerados como necesarios, sino como convenientes. Esta regulación se mantuvo en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) de aplicación al caso.

La nueva regulación, por lo tanto, es más abierta que la anterior a la hora de determinar cuando los gastos son deducibles. Sin embargo, continúa siendo necesaria la correlación entre ingresos y gastos, no siendo deducibles, entre otros, los gastos que obedezcan al concepto de "donativos y liberalidades".

En aplicación de la actual regulación, la jurisprudencia viene sosteniendo las siguientes pautas interpretativas:

1.- En primer lugar se entiende que juega el principio correlación ingresos/gastos, de forma tal que los pagos sean "necesarios para el desarrollo de la actividad económica" - STS de 26 de febrero de 2015 (Rec. 3263/2012) - o estén "efectivamente relacionados con la actividad desarrollada y con la obtención de ingresos de la misma" - STS de 6 de febrero de 2015 (Rec. 290/2013) -.

2.- Que es carga de la empresa "probar que los gastos son necesarios para la obtención de los ingresos, así como la relación directa entre ingresos y gastos" - STS de 26 de febrero de 2015 (Rec. 3263/2012) -.

Por lo tanto, corresponde a la sociedad aportar datos que permitan entender que, conforme a máximas de la experiencia, el gasto deducido guarda correlación con la actividad económica de la entidad y no obedece a una mera liberalidad.

Cuarto.

Entiende la Sala que al analizar la deducibilidad del gasto debe estarse a las circunstancias de cada caso y que el término "donativos o liberalidades", debe ser interpretado como una cláusula de cierre o garantía que impida el abuso en la deducibilidad del gasto y que deberá ser objeto de interpretación de acuerdo con las circunstancias del caso.

Desde esta perspectiva, en el supuesto que ahora enjuiciamos, la finalidad de los contratos suscritos, al margen de que, efectivamente beneficiaron a los accionistas, obedeció la búsqueda de "un proyecto industrial a

largo plazo, reforzando la presencia de FADESA en un mercado que por sus características y sectores de actividad, es muy similar a la que desarrolla MARTINSA, representando FADESA una oportunidad para su expansión en el mercado inmobiliario nacional e internacional" - folleto explicativo de la OPA folios 61 y ss. Repárese en que en las cartas aportadas se indica que se pretendía que el inversor que pudiera encontrarse "asegure, dentro de lo posible, la expansión de la empresa, la continuidad de sus equipos, y que la empresa siga cotizando en Bolsa".

En este caso, por lo tanto, los contratos suscritos se llevaron a cabo en beneficio de la actividad económica general de la empresa y, por lo tanto, existe vinculación entre los ingresos y los gastos.

Como se razona en la demanda y se infiere de la prueba aportada los gastos guardan correlación con la obtención de ingresos. En efecto, mediante la operación, sin discutir que los accionistas por la venta resultaron beneficiados, se buscó también el incremento de la capacidad productiva de FADESA INMOBILIARIA y de todo el grupo, de hecho la empresa cerró el ejercicio con un incremento en el volumen de ingresos -a lo que probablemente pudo contribuir la OPA- y como se razona por la sociedad demandante, sin duda, el incremento de valor obtenido con la venta repercute en el interés social de la compañía que, por ejemplo, mejora sus ratios financieros y facilitaba así el acceso a fuentes de financiación. No estamos, por lo tanto, en contra de lo que se razona por la Inspección, ante una operación que beneficiase en exclusiva a los socios vendedores, sino que, lejos de ello, también beneficio a la sociedad. Y es que, en efecto, como razona la STSJ de Castilla-La Mancha de 6 de marzo de 2009 (Rec. 119/2009) lo normal es que "lo que beneficia a la sociedad redunde finalmente en beneficio de los socios", ya que, en principio, "cualquier operación mercantil beneficia en último término a los socios si beneficia a la sociedad". Es decir, no existe incompatibilidad entre el beneficio de la sociedad y el de los socios, siendo lo normal que sea concurrente, como ocurre en éste caso, y no exclusivo de los socios.

En esta línea de razonamiento, es usual que las empresas soliciten asesoramiento financiero y jurídico a la hora de realizar operaciones como la que actualmente enjuiciamos, tanto por la parte adquirente como por la parte vendedora y esos gastos, cuando tengan por objeto un plan de negocio destinado a la obtención de unos mayores ingresos, debe considerarse como gasto deducible. En esta línea, y aunque ciertamente los supuestos enjuiciados se refieren a un impuesto distinto del de sociedades, no deja de ser significativo que la STJUE de 26 de mayo de 2005 (C-465/2003) tenga en cuenta que los servicios prestados en relación con una "operación con el objeto de aumentar su capital en beneficio de su actividad económica en general...forman parte de sus gastos generales [de la entidad] y, como tales, son elementos integrantes del precio de sus productos. En efecto, tales servicios presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto".

Por lo demás, la doctrina contenida en las sentencias en las que la Administración basa su decisión, las cuales contienen una doctrina que la Sala continúa considerado correcta, no es de aplicación. En efecto, la SAN (5ª) de 25 de enero de 2010 (Rec. 35/2008) , analiza un supuesto en el consta que los socios encargaron directamente el asesoramiento que luego pagó la sociedad. No siendo este el caso de autos, en el que los servicios se pactaron por FADESA. Tampoco resulta de aplicación la doctrina contenida en la SAN (2ª) de 19 de diciembre de 2008 (Rec. 473/2005) , pues en dicho supuesto se trata de una entidad que asume los gastos de otra que no estaba obligada a pagar, pues de dicha asunción obtenía un beneficio indirecto. Sin embargo, en el caso que ahora enjuiciamos existe un vínculo contractual entre FADESA y los asesores contratados. Recuérdese, por último, que no se discute el carácter usual de las cantidades abonadas en este tipo de operaciones.

Por lo tanto, el motivo debe ser estimado.

Quinto.

La segunda cuestión planteada se centra en la improcedencia del ajuste derivado de las incorporaciones previas a la extinción del grupo de consolidación.

En esencia el debate es el siguiente: para la Administración debe aplicarse lo establecido en el art. 73.2 de la TRLIS y, por lo tanto, al haber determinadas entidades dejado de formar parte del grupo fiscal y haber participado en operaciones internas, el resultado eliminado, debe incorporarse a la base imponible del grupo fiscal "correspondiente al periodo impositivo anterior a aquel en que hubiera tenido lugar la citada separación". Por lo tanto, la incorporación debe entenderse producida en el ejercicio 2006.

Mientras que para la entidad recurrente debe aplicar el art. 73.1 de la TRLIS e incorporar el resultado eliminado cuando se realizó frente a terceros, lo que ocurrió en el año 2007. O bien, subsidiariamente, sería de aplicación el art. 81.1 TRLIS, lo que implicaría que la incorporación debía producirse en el momento de extinción del grupo fiscal, lo que ocurrió en el ejercicio 2007.

Expuestas las posiciones de las partes conviene precisar que en el caso de autos hubo varias operaciones internas que, en su día, fueron eliminadas, que se realizaron frente a terceros en el año 2007 -en concreto la venta de varios inmuebles-; posteriormente y en el mismo año, en diciembre de 2007 -antes de la ruptura del grupo- las entidades fueron transmitidas a terceros ajenos al grupo; y, por último, también en diciembre de 2007, el 14 de diciembre de 2007, el grupo se rompió al absorber MARTINSA a FADESA.

Sexto.

El denominado "régimen de consolidación fiscal" se encuentra regulado en los arts. 64 y ss del TRLIS y constituye, en palabras de la ley, una "opción" -art 64.1 TRLIS- del "grupo fiscal", que permite a las entidades que lo integran no tributar en "régimen individual".

La nota más característica de la regulación es que las operaciones intragrupo y el beneficio que puedan generar se eliminan -"las eliminaciones"- hasta que interviene un tercero ajeno al grupo -"las incorporaciones"- . Por ello, conforme al art. 71.1 del TRLIS la base imponible del grupo se determinará sumando: a).- Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales. b).- Las eliminaciones. c).- Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores. d).- La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 de esta Ley".

De este modo, se grava el beneficio económico del grupo como unidad, pues practicando eliminaciones e incorporaciones se difiere la tributación de las operaciones realizadas entre las empresas del grupo y se somete a imposición, únicamente, la capacidad económica del grupo cuando se manifiesta en sus relaciones con terceros.

Ciertamente, el art. 71.2 del TRLIS dispone que "las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo". Pero, acto seguido los arts. 72 y 73 TRLIS establece una serie de reglas de especial aplicación en materia de eliminaciones e incorporaciones.

Centrando nuestro análisis en las incorporaciones, la regla general se encuentra contenida en el art 73.1 TRLIS dicha norma dispone que "los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros", lo que no es sino una concreción del principio general que inspira el sistema: las operaciones eliminadas se incorporan a la base imponible cuando "se realicen frente a terceros", pues es entonces cuando se manifiesta la capacidad económica del grupo.

Ahora bien, para que esta norma resulte de aplicación, las empresas entre las que se produce la operación tienen que formar parte del grupo, en otro caso, son terceros. De aquí que el art. 73.2 TRLIS disponga que "cuando una sociedad hubiere intervenido en alguna operación interna y posteriormente dejase de formar parte del grupo fiscal, el resultado eliminado de esa operación se incorporará a la base imponible del grupo fiscal correspondiente al período impositivo anterior a aquel en que hubiere tenido lugar la citada separación".

Es decir, la regla del art 73.1 TRLIS no puede aplicarse, como pretende la demandante, a las sociedades que hayan dejado de formar parte del grupo, a las mismas les será aplicable la regla del art 73.2 TRLIS.

La regla del art 73.2 TRLIS no es sino una aplicación del principio contenido en el art. 68. TRILIS. En efecto, dicha norma regula la exclusión o inclusión de sociedades en el grupo y sienta dos pautas:

1.- "Las sociedades sobre las que se adquiriera una participación como la definida en el apartado 2.b) del artículo anterior, se integrarán obligatoriamente en el grupo fiscal con efecto del período impositivo siguiente. En el caso de sociedades de nueva creación la integración se producirá desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo fiscal".

2.- "Las sociedades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo fiscal con efecto del propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia".

Por lo tanto, la integración de nuevas sociedades en el grupo se realiza en el "período impositivo siguiente" a su integración. Y las sociedades que salgan del grupo "quedan excluidas del grupo fiscal con efecto del período impositivo en que se produzca tal circunstancia", por lo tanto, se entenderá que el último período impositivo en que dicha entidad ha formado parte del grupo es el inmediato anterior a aquél en que se produce la circunstancia que determina la exclusión. De aquí que el art. 73.2 TRLIS, que no es sino aplicación de la regla del 68.2, disponga que "el resultado eliminado de esa operación se incorporará a la base imponible del grupo fiscal correspondiente al período impositivo anterior a aquel en que hubiere tenido lugar la citada separación".

Séptimo.

Una vez que queda aclarado lo anterior se entiende que la posición mantenida por la Administración es la correcta.

En efecto, no se puede aplicar el art. 73.1 del TRLIS pues las empresas dejaron de formar parte del grupo y presupuesto de su aplicación es la pertenencia al mismo. Tampoco se puede aplicar el art. 81.1 TRLIS pues cuando el grupo se extingue, las empresas objeto de debate ya habían dejado de formar parte del mismo días antes.

La norma de aplicación es, por lo tanto, el art 73.2 del TRLIS y por ello la decisión de la Administración debe confirmarse. Recuérdese que la opción por el sistema de "régimen de consolidación fiscal" es voluntaria y se

toma por el grupo ponderando sus ventajas e inconvenientes. Lo que no es viable es beneficiarse de sus ventajas y rechazar sus inconvenientes cuando estos afloran.

El motivo, debe ser desestimado.

Octavo.

La consecuencia de lo razonado es la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo sin imposición de las costas a art. 139 LJ .

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

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D^a. D^a. María Luisa Fuencisla Martínez Mínguez, en nombre y representación de MARTINSA FADESA SA contra la Resolución del TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 27 de septiembre de 2012 (Rec. 1021/11, 2482/11 y 2483/11), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del cuerpo de esta sentencia y con las consecuencias inherentes a dicha declaración. Sin imposición de costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.