

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062447

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 10 de marzo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 3528/2014***SUMARIO:**

**Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IS.** *La transmisión de la reserva en operaciones de reestructuración no altera la indisponibilidad de la reserva.* En aquellos casos en los que se realiza una aportación de rama de actividad en la que se encuentren bienes que fueron objeto de la materialización de la RIC, la entidad adquirente asume el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento que debía cumplir la entidad transmitente, sin que pueda entenderse que la transmisión suponga un incumplimiento por parte de la entidad aportante, sino que, por el contrario, y debido al carácter neutral de la fiscalidad de este tipo de operaciones, la entidad adquirente está obligada a continuar con el requisito exigido.

La razón por la cual en los supuestos de reestructuración empresarial consistentes en una aportación de rama de actividad el legislador establece, no sólo el diferimento de las rentas generadas con ocasión de la transmisión de los elementos integrantes de la actividad, sino también la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y obligaciones tributarias que se derivan de los bienes integrados en la empresa transmitida, tiene que ver con la intención de que las decisiones empresariales sobre concentración de empresas no se vean impedidas, obstaculizadas o condicionadas por razones de carácter fiscal. Y frente a lo anterior, no cabe alegar que las reservas en sí no se transmiten en las operaciones contempladas en el régimen especial fiscal, pues ello no puede suponer una imposibilidad jurídica para que otro sujeto cumpla con los requisitos pendientes, condicionantes del disfrute del beneficio, lo que impide aceptar la tesis del Abogado del Estado, máxime cuando la norma no establece que en supuestos de aportación de rama de actividad los beneficios fiscales condicionados al mantenimiento de una inversión incluida en la rama, se considerarían incumplidos por la aportación.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 2 de octubre de 2014, recurso n.º 477/2011 (NFJ056671), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.3.

**PONENTE:**

*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
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 diez de Marzo de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 3528/2014, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 2 de octubre de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 477/2011, en impugnación, por Beistegui Hermanos, S.L, de acuerdo de liquidación girado por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, periodo impositivo 2003.

Ha sido parte recurrida la entidad Beistegui Hermanos, S.L, representada por la Procuradora Doña María del Carmen Iglesias Saavedra, bajo la dirección letrada de Don Juan Martín Queralt.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad Beistegui Hermanos, S.L, contra la resolución del Tribunal Administrativo Central de 5 de octubre de 2011, que desestimó el recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco de 27 de abril de 2010, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económica-administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación de la Inspectora Jefe de la Dependencia Regional de Inspección del País Vasco de 22 de diciembre de 2008, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, por importe de 1.128.859,41 euros,.

La Sala parte de los siguientes hechos, que resume en su Fundamento de Derecho primero de la siguiente forma:

<<1. Mediante escritura pública de 30 de junio de 2003, la entidad HIBISCUS LANZAROTE, S.L. procedió a aumentar su capital social en 3.000.000 euros, representados por 30.000 participaciones de 100 euros cada una con una prima de asunción de 352,46 euros por cada una de las participaciones sociales, lo que establece una prima de asunción total de 10.573.800 euros, en la cuantía suficiente para constituir, entre otras, una reserva de carácter indisponible por importe de 5.646.870 euros, concretamente como Reserva para Inversiones en Canarias.

2. La totalidad de la ampliación fue suscrita y desembolsada por HIBISCUS, S.L. (actualmente denominada BEISTEGUI HERMANOS, S.L.) mediante una aportación no dineraria de rama de actividad de explotación turística, cediendo todos los derechos y obligaciones relacionados con los activos y pasivos traspasados.

3. Con carácter previo a la aportación de rama de actividad, BEISTEGUI HERMANOS, S.L. tenía contabilizada una Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) con un saldo contable de 5.643.870 euros que, como consecuencia de tal aportación de rama de actividad, fue traspasado a reservas voluntarias, traspaso que fue efectuado al considerar la entidad que, por virtud de esta operación, había dejado de tener las obligaciones relacionadas con la misma.

4. La liquidación recurrida incrementa la base imponible declarada en el ejercicio 2003 (0 euros) en 5.223.780,06 euros, al considerar incumplido en dicho período los requisitos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 19/1994 en relación con el beneficio (la RIC) al que se había acogido el contribuyente en los años 1994 a 1997 y 1999, incremento que ha de efectuarse ( artículo 27.8 de dicho texto legal ) en el período en el que se produce el incumplimiento, habida cuenta que aquella suma estaba todavía afecta a la RIC.>>

Su ratio decidendi se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo que señala:

<< Los hechos relevantes son claros: a) La actora se acogió, en los ejercicios 1994 a 1997 y en el año 1999, al régimen fiscal de la Reserva de Inversiones en Canarias; b) En el ejercicio 2003 el sujeto pasivo realizó una aportación de rama de actividad (explotación turística en Canarias) a la sociedad HIBISCUS LANZAROTE, S.L.; c) Como consecuencia de tal aportación, "traspasó" la cuenta de la reserva para inversiones en Canarias (dotada en su día y vinculada con los beneficios obtenidos por dicha actividad), que pasó a formar parte de la sociedad adquirente, que constituyó una reserva de carácter indisponible como "reserva para inversiones en Canarias".

Para la Inspección, con tal actuación se vulnera el principio de la indisponibilidad de la RIC, lo que determina la integración de la dotación en la base imponible del ejercicio en que se produce la indebida disposición.

Ha de partirse, para lo solución del caso, de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias), cuyo apartado tercero señala que " la reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa ".

Como ya se dijo, la entidad traspasó la dotación a la RIC, efectuada en su momento, a la entidad adquirente de la rama de actividad transmitida, sin que se suscite controversia entre las partes en punto al origen de la dotación traspasada: los beneficios obtenidos por la actividad de explotación turística que se traspasa. A ello debe añadirse una circunstancia de especial relevancia: la operación en cuestión se acogió al régimen especial de fusiones previsto en la Norma Foral Alavesa 24/1996, lo que determina que la absorbente/adquirente de la rama de actividad asumiera -como sucesora- los derechos y obligaciones de la primera entidad. Como consecuencia de lo anterior, la atribución de la reserva a la nueva entidad (HIBISCUS LANZAROTE, S.L.), incorporándola al pasivo

de la misma, no supone más que la asunción de las obligaciones que le son propias y no constituye, desde luego, una "disposición indebida" de la dotación.

Resulta, por lo demás, incontrovertido que la contribuyente reflejó adecuadamente en su contabilidad el resultado de la transmisión, sin incumplir las exigencias (formales) contenidas en la ley reguladora de la RIC ( artículo 27.3 de la Ley 19/1994 ) por cuanto las dotaciones efectuadas figuraron en el balance de la nueva sociedad con absoluta separación y título apto, adecuación a la normativa mercantil y contable que ha sido averada por un experto independiente nombrado por el Registro Mercantil y por la firma que ha auditado las cuentas. Y es que, a juicio de la Sala, lo que prohíbe el precepto (el artículo 27) es la "disposición" de la dotación, lo que no sucede cuando, como es el caso, ésta se ha trasladado íntegramente -con el mismo carácter de indisponible- junto con el activo (la rama de explotación turística) que ha generado los beneficios sobre los que se aplicó la dotación.

Así lo ha entendido esta misma Sección en pronunciamientos anteriores (concretamente, en la sentencia de 3 de noviembre de 2011, dictada en el recurso núm. 286/2008 ), entendiendo que la reserva (con el carácter correspondiente de indisponible) se ha incorporado al pasivo de la sociedad beneficiaria, que, por lo demás, ha cumplido con sus obligaciones de mantenimiento e indisponibilidad asociadas a la reserva (cuestión que, para la Inspección, es ajena al procedimiento por afectar a ejercicios posteriores a los regularizados), pues consta que, en sede de la adquirente (como la propia Inspección reconoce en su acuerdo de liquidación), sigue luciendo en el balance la RIC constituida junto con las aportaciones, lo que permite a la Administración ejercer sobre la reserva sus funciones de comprobación y control.

El argumento expuesto debe completarse -como tuvimos ocasión de señalar en la sentencia citada- con lo prevenido en el artículo 3.2 de la vigente Ley General Tributaria , que dispone que la aplicación del sistema tributario "se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales". No parece que resulte conforme con tales principios (sobre todo con el de proporcionalidad) declarar la pérdida de un beneficio fiscal por un traslado contable (que se corresponde con una operación de fusión) cuando, como se ha constatado, la nueva sociedad cumple escrupulosamente los requisitos legales que configuran el beneficio (incluidos los de carácter contable), expresa mediante actos constatados su voluntad de reconocerlo y asumir las cargas u obligaciones derivadas del mismo y ofrece a la Administración Tributaria los datos suficientes como para ejercer sobre el cumplimiento de tales obligaciones las funciones de inspección y control que le son propias>>>.

### **Segundo.**

Contra la referida sentencia, la representación estatal preparó recurso de casación, que luego mantuvo ante esta Sala, articulando un único motivo al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción del artículo 27.3 de la ley 19/1994, de 6 de julio , de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y solicitando sentencia por la que se case la recurrida, dictando nuevo fallo por el que se estime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia.

En un otrosí, y en relación con la pretensión subsidiaria de compensación de bases negativas, que no fue resuelta, mantiene, como declaró el TEAC, que un cambio de las opciones de tributación realizado extemporáneamente es inadmisibles de acuerdo con el art. 119.3 de la Ley General Tributaria de 2003 , aplicable al caso de autos.

### **Tercero.**

Conferido traslado a la parte recurrida se opuso al recurso, interesando sentencia desestimatoria, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

### **Cuarto.**

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 8 de marzo de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

En el único motivo que articula el Abogado del Estado, por infracción del art. 27.3 de la Ley 19/1994 , defiende que "el criterio de la sentencia impugnada hace disponible la RIC, haciendo trasmisibles a voluntad,

hacia entidades con distinta situación y solvencia, las obligaciones inherentes a la dotación de la reserva y, en definitiva, permite modificar a voluntad el sujeto pasivo obligado por el beneficio".

Agrega que "procede recordar que la obligación tributaria surge y se mantiene ex lege y no puede ser objeto de disposición por los particulares mediante negocios jurídicos privados. No se cita en la sentencia ni un solo precepto legal que funde el traspaso de la obligación tributaria de mantenimiento de la RIC y las inversiones en que se materializa a la empresa cuyas participaciones se suscriben en la ampliación de capital en la cual se hace la aportación no dineraria. La obligación tributaria no tiene por origen ni fuente un contrato entre los contribuyentes. Su único origen es la ley que la regula, que debe aplicarse a la situación fáctica que le sirve de presupuesto de hecho existente en el momento en que nace".

Y finaliza el desarrollo del motivo señalando que "el artículo 27.3 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, tanto en su literalidad, como en su interpretación lógica y sistemática (en relación con el artículo 27.4.D) unido al conocido criterio de interpretación estricta de beneficios fiscales, determinan que sea procedente la revocación de la sentencia impugnada".

### **Segundo.**

La parte recurrida se opone al recurso, negando la vulneración de lo establecido en el art. 27.3 de la ley 19/1994, de 6 de julio, pues aunque existió una aportación no dineraria de rama de actividad, la reserva para inversiones en Canarias permaneció con absoluta separación y completamente indisponible, tanto en una entidad como en la posterior, como admite la Inspección y la Audiencia Nacional, sin que el Abogado del Estado haya probado lo contrario.

Cita en apoyo de su tesis la sentencia de esta Sala de 6 de marzo de 2014, rec. 6439/2011, que admite la subrogación por la adquirente de la obligación tributaria de mantenimiento de la RIC en una operación de absorción, y resalta dos circunstancias que singularizan el caso; que Beistegui Hermanos, S.L, es la sociedad matriz de Hibiscus Lanzarote, S.L de la que tiene el 99 % del capital social, y que en el proceso de aportación de rama de actividad de Beistegui Hermanos, S.L, a Hibiscus Lanzarote, S.L, se traspasaron de la primera a la segunda la totalidad de los activos afectos a la RIC y, simultáneamente, también a la sociedad beneficiaria el saldo contable de la RIC, que, hasta entonces, se encontraba registrado en su pasivo, habiéndose mantenido el importe traspasado en esta sociedad con el "título apropiado e indisponible" como se admite también en el acuerdo de liquidación, como en la sentencia impugnada.

### **Tercero.**

La cuestión que se debate no es otra que la de determinar si cabe traspasar la obligación tributaria de mantenimiento de la RIC con motivo de una aportación no dineraria de rama de actividad para suscribir una ampliación de capital, con cesión de todos los derechos y obligaciones relacionados con los activos y pasivos traspasados, en un caso como el litigioso en que la cuenta contable de la RIC siempre estuvo recogida en el pasivo de la sociedad, diferenciada y con título apropiado, antes y después de la suscripción de la ampliación de capital.

Pues bien, esta Sala, como recuerda la parte recurrida, ha tenido ocasión de pronunciarse en la sentencia de 6 de marzo de 2014, rec. 6439/2011, en relación con una operación de absorción, en la que no se discutía que los bienes en que se materializa la inversión y la reserva en sí podían pasar a formar parte de otra entidad, sin la pérdida del beneficio fiscal, siempre que la entidad destinataria cumpla el requisito del mantenimiento de la reserva en una cuenta separada, independiente y con denominación adecuada, pues el punto debatido se centraba precisamente en la forma en que se había reflejado el mantenimiento de la reserva en la entidad absorbente, al haberse detectado por la Inspección que existía cuenta específica de mantenimiento de la RIC de las sociedades absorbidas, porque las diferencias como consecuencia de la fusión se llevaron a la cuenta "reserva de fusión".

La misma solución ha de predicarse respecto de la operación ahora controvertida, cuando no se discute el reflejo adecuado en la contabilidad de la adquirente del resultado de la transmisión, porque la entidad se acogió al régimen especial de fusiones previsto en la Norma Foral Alavesa 24/1996, del Impuesto sobre Sociedades, lo que determina que la adquirente de la rama de actividad, participada casi en su totalidad por la transmitente, asumiera como sucesora los derechos y obligaciones de dicha entidad.

En efecto, dicha ley, art. 140, en la misma línea que la estatal, art. 90.2 del actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, indica que cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos, asumiendo la entidad adquirente el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto que estuviesen referidos a los bienes y derechos transmitidos.

Ante esta realidad, no puede considerarse infringido el art. 27.3 de la ley 19/1994, porque lo que prohíbe el precepto es la disposición de la dotación, lo que no puede entenderse que suceda cuando ésta se traslada íntegramente, con el carácter indisponible, junto el activo, aunque no nos encontremos ante un supuesto de

sucesión a título universal como ocurre en el caso de la absorción, toda vez que la aportación de rama de actividad produce también una sucesión universal, si bien limitada a la actividad económica que, por medio del patrimonio, se traslada.

En definitiva, hay que entender que también en aquellos casos en los que se realiza una aportación de rama de actividad, en la que se encuentren bienes que fueron objeto de la materialización de la RIC, la entidad adquirente asume el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento que debía cumplir la entidad transmitente, sin que pueda entenderse que la transmisión suponga un incumplimiento por parte de la entidad aportante, sino que, por el contrario, y debido al carácter neutral de la fiscalidad de este tipo de operaciones, la entidad adquirente está obligada a continuar con el requisito exigido.

La razón por la cual en los supuestos de reestructuración empresarial consistentes en una aportación de rama de actividad el legislador establece, no sólo el diferimento de las rentas generadas con ocasión de la transmisión de los elementos integrantes de la actividad, sino también la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y obligaciones tributarias que se derivan de los bienes integrados en la empresa transmitida, tiene que ver con la intención de que las decisiones empresariales sobre concentración de empresas no se vean impedidas, obstaculizadas o condicionadas por razones de carácter fiscal.

Frente a lo anterior no cabe alegar que las reservas en sí no se transmiten en las operaciones contempladas en el régimen especial fiscal, pues ello no puede suponer una imposibilidad jurídica para que otro sujeto cumpla con los requisitos pendientes, condicionantes del disfrute del beneficio, lo que impide aceptar la tesis del Abogado del Estado, máxime cuando la norma no establece que en supuestos de aportación de rama de actividad los beneficios fiscales condicionados al mantenimiento de una inversión incluida en la rama, se considerarían incumplidos por la aportación .

#### **Cuarto.**

Por lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación del Abogado del Estado, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le confiere el apartado 3 del art. 139 de la Ley Jurisdiccional , limita su importe a la cantidad máxima de 8000 euros por todos los conceptos.

### **FALLAMOS**

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1. DESESTIMAR el recurso de casación interpuesto por el Abogado General del Estado contra la sentencia de 2 de octubre de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.
2. CONDENAR en costas a la parte recurrente con el límite máximo establecido en el último Fundamento Jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. 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.