

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068413

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 15 de septiembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 752/2015

**SUMARIO:**

**Reclamaciones económico-administrativas. Recurso de alzada. Interposición del recurso. Extemporaneidad del recurso de Director del Departamento de Inspección.** El procedimiento es distinto en función de si el legitimado se ha personado o no en el procedimiento en primera instancia. En el primer caso el escrito de interposición ha de contener las alegaciones. Como el Director no estuvo personado ante el TEAR, la alzada interpuesta por el Director es temporánea.

**IS. Compensación de bases imponible negativas (BIN).** Posibilidad de comprobar las BIN de un ejercicio prescrito que se compensen en uno no prescrito. **Regímenes especiales. Fusiones.** La entidad absorbida era una entidad en liquidación, con importantes BIN y que había rescindido los contratos con sus trabajadores. La única pretensión de la absorbente era aprovechar las BIN. El rechazo tributario de la fusión, por no haber existido un negocio jurídico válido que justifique la fusión, comporta el rechazo total a todos sus efectos, también la transmisión del negocio celebrado. La compensación de las BIN generadas por la absorbida solo es admisible en el contexto de la aplicación del régimen especial. **Procedimiento sancionador. Culpabilidad.** Procede la sanción, pues en este caso se acude a una absorción, que no lo es, porque la entidad absorbida, además de pertenecer a los titulares de la absorbente, se encuentra en liquidación en el momento de la absorción. La recurrente no puede ampararse en la complejidad de la operación que ella misma ha diseñado con la finalidad de disfrutar indebidamente de un régimen fiscal menos gravoso que el que corresponde a la real operación.

**PRECEPTOS:**

RD 520/2005 (Rgto de revisión en vía administrativa), art. 61.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 70, 106 y 241.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 23, 97, 104 y 110.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 25.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000752 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06804/2015

Demandante: GREFIER, S.L

Procurador: Dº FRANCISCO VELASCO MUÑOZ CUELLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A N º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a quince de septiembre de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido GREFIER, S.L. , y en su nombre y representación la Procurador Sr. Dº Francisco Velasco Muñoz Cuellar, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015 , relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2002 y 2003, siendo la cuantía del presente recurso de 169.118,07 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por GREFIER, S.L., y en su nombre y representación la Procurador Sr. Dº Francisco Velasco Muñoz Cuellar, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015, solicitando a la Sala, dicte Sentencia por la que anule y deje sin efecto la resolución del TEAC impugnada, así como los actos administrativos de los que trae causa, por ser contrarios a Derecho.

##### **Segundo.**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

#### **Tercero.**

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día catorce de septiembre de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

#### **Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy recurrente.

La alzada se interpone ante el TEAC por El DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA y por GREFIER, SL. El fallo del Tribunal es del siguiente tenor:

ACUERDA: 1º) Estimar el recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y 2º) Desestimar el recurso formulado por la entidad reclamante.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, dictó Resolución el 8 de noviembre de 2012, en las reclamaciones NUM000 y NUM001, acordando:

Estimar en parte la reclamación nº NUM000 anulando la liquidación del ejercicio 2002 y confirmando la liquidación correspondiente al ejercicio 2003 excepto lo dispuesto en cuanto a la limitación de los intereses de demora en el F Dº. 6º, reconociendo, en su caso, el derecho a la devolución de las cantidades que resulten indebidamente ingresadas, así como el cobro de los correspondientes intereses y 2º) Estimar la reclamación nº NUM001 anulando el Acuerdo sancionador impugnado.

Frente a esta Resolución se interpuso la alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, respecto de la anulación de la sanción acordada por el TEAR, y por el hoy actor, respecto de los aspectos desestimados.

#### **Segundo.**

La primera alegación contenida en la demanda, es la relativa a la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en cuanto a que, en el momento de interponer la alzada, no se formularon alegaciones.

Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones. La sentencia de 21 de octubre de 2013, RC 2898/2012, declara:

#### **Tercero.**

La sentencia objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina rechaza la pretendida extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto ante la resolución del TEAR sobre la base del siguiente argumento: (...)

Es necesario hacer notar como la sentencia recurrida en casación para unificación de doctrina cita expresamente las mismas sentencias citadas ahora como de contraste por la parte recurrente en casación para unificación de doctrina, pero resulta que no en todas ellas concurren las igualdades a precisas para interponer el presente recurso.

En cualquier caso, con independencia de que concurren las igualdades precisas para considerar contradictorias las sentencias aportadas y de que en situaciones sustancialmente iguales se halla llegado a conclusiones diferentes, es necesario efectuar las siguientes precisiones:

a) Desde un punto de vista doctrinal, la jurisprudencia de este Alto Tribunal, a partir de la sentencia de fecha de 6 de marzo de 2008, recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina 316/2004, se ha pronunciado en el sentido de considerar que el procedimiento a seguir es distinto según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento de primera instancia:

1º) Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición, según dispone el art. 241.2 de la LGT/2003, debe contener las alegaciones y deberán adjuntarse las pruebas oportunas, resultando admisibles solo aquellas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

2º) Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en primera instancia, conforme al artículo 61.2, párrafo 2º del RGRVA, el Tribunal Económico Administrativo regional o local debe poner de manifiesto el doble expediente- el de aplicación de los tributos y el de reclamación- para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes contado a partir del siguiente al de la notificación y, a continuación, dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que, en el plazo de otro mes, contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

b) En el mismo plano teórico, la referida doctrina se confirma en sentencias más recientes, como la de fecha 11 de junio de 2012, dictada en el recurso 2763/2010, que se pronuncia sobre dos de las cuestiones suscitadas: si es de aplicación la sustanciación del recurso de alzada en dos fases (interposición propiamente dicha y alegaciones) y si ha de entenderse personado en la primera instancia de la reclamación económico administrativa el Director General de un Departamento: (...)

2º) En relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el TEAR, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o porque ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión.

c) Por consiguiente, desde la perspectiva expuesta, es correcto el criterio de la sentencia impugnada cuando considera, conforme a lo previsto en los artículos 241.2 LGT/2003 y 61.2 del RGRVA, que es temporánea una actuación del Director General legitimado que presenta el escrito de interposición de su recurso de alzada dentro del plazo de un mes desde la notificación de la resolución del TEAR y formula luego sus alegaciones dentro del plazo de un mes desde la puesta de manifiesto del correspondiente expediente.

El recurrente afirma en su demanda que el Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, presentó la interposición del recurso en fecha de 18 de diciembre de 2012 y no presentó alegaciones hasta el 25 de marzo de 2013, bifurcando el procedimiento de interposición del recurso de alzada ante el TEAC en dos fases como si se tratara de una parte no personada anteriormente.

Añade que el Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria ha estado personado en el procedimiento a primera instancia, prueba de ello es que le fue notificada directamente la resolución del TEAR objeto de impugnación por este órgano en fecha de 26 de noviembre de 2012.

Ahora bien, la Resolución del TEAR se notifica al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 26 de noviembre de 2012.

El 18 de diciembre de 2012, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, formuló recurso ordinario de alzada contra dicha resolución el cual recibió el número de registro de este Tribunal R.G. 3695-13.

Puesto de manifiesto el expediente y notificado el 28 de febrero de 2013 a la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria para que en el plazo de UN MES formule alegaciones, el 25-03-2013 presenta escrito de alegaciones.

Aplicando la anterior doctrina jurisprudencial al supuesto de autos, resulta:

a) El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, no estuvo personado en el procedimiento seguido ante el TEAR, pues como afirma la sentencia parcialmente transcrita, no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o porque ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo. Ya que, en palabras de la misma sentencia, que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido expícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión. Por ello, y a los efectos del artículo 241.2 de la LGT, no podemos entender que el Director del Departamento estuvo personado en el procedimiento ante el TEAR.

b) Así las cosas, es de aplicación la sustanciación del recurso de alzada en dos fases (interposición propiamente dicha y alegaciones), siempre con el cumplimiento de los plazos establecidos para formular alegaciones. En el presente caso, se notifica al Director del Departamento el acuerdo de puesta de manifiesto del expediente el 28 de febrero de 2013, formulándose alegaciones, de manera temporánea, el 25 de marzo de 2013.

Por las razones anteriormente expuestas debemos declarar que la alzada interpuesta por el Director General es temporánea.

TERCERO : La siguiente cuestión planteada en la demanda, es la relativa a la posibilidad de comprobar un ejercicio prescrito respecto de las BIN que debían compensarse en un ejercicio no prescrito.

El acuerdo de liquidación impugnado, regulariza las BINS compensadas por la actora en el ejercicio 2003, tras la comprobación de una operación realizada en un ejercicio prescrito, como es el ejercicio 2001.

Esta cuestión ha sido analizada y resuelta por el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones, entre otras en sentencia de 17 de octubre de 2016, RC 2875/2015 :

3.- Planteados en los expresados términos el debate que suscita este primer motivo de casación, hemos de comenzar señalando que ésta es una ocasión propicia para colmar la necesidad de precisar el alcance de nuestra jurisprudencia, ya que, ciertamente, se han producido pronunciamientos que pueden considerarse contradictorios si no se tienen en cuenta la normativa aplicable, *ratione temporis*, y las circunstancias específicas que caracterizaban a los supuestos analizados en cada sentencia.

A.- El problema surge especialmente ligado a la compensación de bases imponible negativas, como consecuencia de la no coincidencia entre el plazo establecido para la prescripción y para efectuar dicha compensación. Sin embargo, es cierto que el alcance de la cuestión es más amplio, ya que se extiende a cualquier mecanismo de compensación o deducción de bases o cuotas procedentes de ejercicios anteriores prescritos en el momento en el que el sujeto pasivo aplica la compensación o deducción pendiente.

B.- La inicial jurisprudencia fue que una vez prescrito el derecho para liquidar la deuda del período en que se produce la pérdida, no resultaba posible su comprobación en el futuro, aunque se incorporara como elemento de cuantificación de una obligación tributaria posterior (ad exemplum SSTs de 13 de marzo de 1999, rec. de cas. 2911/1994 y de 17 de marzo de 2008 (rec. de cas. 4447/2003). La cantidad consignada como base imponible negativa se consideraba que adquiría firmeza en virtud de la prescripción, por lo que no cabía su modificación ni podía aceptarse su variación, de modo que la cantidad compensada por el contribuyente procedente de una base imponible negativa de un ejercicio prescrito debía estimarse correcta, sin que cupiera alteración de la misma por parte de la Inspección.

C.- La jurisprudencia cambia a partir del período 1999 como consecuencia de la modificación introducida en la LIS/1995.

La Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, modificó diversos artículos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Entre ellos el artículo 23, cuyo apartado 5 quedó redactado en los siguientes términos: El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron .

Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social modificó dicho precepto para añadir, como medio de acreditación, la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

La referida previsión normativa se reproduciría en el artículo 25.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En esta etapa jurisprudencial se entiende que la comprobación de las bases imponibles negativas es admisible en tanto no prescriba el derecho a comprobar la obligación tributaria correspondiente al período en que se aplica la compensación. Se entiende que la prescripción se refiere al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. De esta manera, la prescripción ganada extingue la obligación tributaria, pero si lo que se pretende no es determinar la deuda tributaria del período que se prescribe sino comprobar su cuantía a los efectos de incluirla como elemento de cuantificación de una deuda no prescrita, la comprobación resultaba posible, aunque hubiera transcurrido el plazo de prescripción para declarar las bases.

D.- La LGT/2003, de 17 de diciembre, que entró en vigor el 1 de julio de 2004, extendió la carga de acreditar la procedencia y cuantía, con carácter general, a todos los supuestos de compensación o de deducción de cantidades procedentes de ejercicios prescritos. En la versión originaria de su artículo 70.3 dispuso: La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente. Y, también en la versión originaria del artículo 106.4 dispuso: En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales. (...)

E.- La entrada en vigor de las indicadas previsiones legales ha suscitado, sin embargo, diversas cuestiones. Una de ellas ha sido la eficacia en el tiempo de las sucesivas reformas derivadas de los artículos 23.5 LIS/1995, en la redacción dada por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, 25.5 TRLIS/2004, 70.3 y 106.4 LGT/2003, en cuanto a las facultades de comprobación de la Administración de cantidades pendientes de compensación o de deducción procedentes de ejercicios prescritos.

Había dos criterios teóricamente posibles de seguir: el formal de las actuaciones de comprobación o inspección, de manera que los nuevos preceptos resultaban aplicables a las actuaciones inspectoras iniciadas con posterioridad a la entrada en vigor de dichas leyes; y el criterio material, según el cual los preceptos son de aplicación solo a las bases negativas o cantidades compensables o deducibles que se generen en períodos posteriores a la vigencia de las referidas normas.

En la Jurisprudencia de esta Sala sobre dicha cuestión también pueden distinguirse dos posiciones.

a) Inicialmente se inclina por el primero de los mencionados criterios: el formal o de procedimiento.

Así resulta de las SSTs 20 de septiembre de 2012 (rec. de cas. 6330/2010) y 22 de noviembre de 2012 (rec. de cas. 4073/2011), e, incluso, de la sentencia 17 de enero de 2014 (rec. de cas. 3047/2011) que utilizan los siguientes argumentos:

1º) Argumento gramatical, puesto que la nueva norma ( art. 23.5 LIS ) se declara literalmente aplicable a cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

2º) La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de irretroactividad de las leyes fiscales que se resume en la STC 182/1997, de 28 de octubre.

3º) Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998, al disponer que el nuevo plazo de compensación, de diez años -el anterior era de siete- se llevaría a cabo desde que se determinaron las bases negativas, lo que comportaba que el propio legislador daba efecto retroactivo a su previsión, siendo de aplicación a todas las bases negativas y no [solo] a las que surgieran a partir de 1 de enero de 1999.

4º) La generación de bases negativas no determina un derecho adquirido a su compensación con bases positivas. De existir el derecho, se trataría a lo sumo de lo que en la Teoría General del Derecho se denomina derecho eventual o expectativa de derecho, a la que resulta aplicable la doctrina del TC, en el sentido de que la prohibición de retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas.

b) La última jurisprudencia que contempla no las bases imponibles negativas sino, en general, compensaciones o deducciones generadas en ejercicios prescritos y, de manera concreta, precisamente, la regularización de deducciones o amortizaciones correspondientes a fondos de comercio tiene manifestaciones anteriores, como la STS de 5 de diciembre de 2013 (rec. de cas. 5084/2011), pero se consolida en reiterados pronunciamientos de la Sala del año en curso. (...)

La jurisprudencia es clara al admitir la comprobación de ejercicios prescritos en los aspectos en que hayan de producir efectos sobre los no prescritos. Si bien no es posible la regularización de un ejercicio prescrito, si lo es regularizar uno no prescrito comprobando los elementos que sobre él proyectan los que han alcanzado la prescripción.

Respecto a las BINs, no se plantean problemas temporales, pues esta posibilidad de comprobación, se introduce en la Ley 43/1995, por la reforma operada en su artículo 23.5 por Ley 40/1998, y, siendo que los ejercicios que nos ocupan lo son el 2002 y 2003, la norma que permitía la comprobación respecto de las BINs, se encontraba en vigor.

CUARTO : La tercera cuestión planteada es la relativa a la concurrencia de motivos económicos válidos. Para resolver este aspecto, debemos recordar las circunstancias concurrentes en el supuesto de autos.

La controversia suscitada radica en determinar la aplicación del régimen especial de neutralidad a la operación de fusión entre las entidades GREFIER y PARFUMSNET efectuada en el ejercicio 2001.

El TEAC resume los hechos del siguiente modo:

GREFIER SL absorbió a la entidad PARFUMSNET SL mediante escritura pública de 28-12-2001, subsanada por otra otorgada el 06-02-2002. El asiento de presentación en el Registro Mercantil es de fecha 31-12-2001.

La fusión se acogió al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). (...)

El obligado tributario presentó declaración-liquidación por el impuesto sobre sociedades según el régimen general; en los ejercicios 2002 y 2003 compensa bases impositivas negativas procedentes de la entidad absorbida PARFUMSNET SL (1.386.508,97 euros en el ejercicio 2002 y 285.725,09 euros en el ejercicio 2003).

Respecto a las entidades fusionadas, el TEAC, recogiendo los hechos que resultan del expediente, afirma:

1.- GREFIER se constituyó el 12-11-1992. Sus socios iniciales eran D. Luis Angel y su esposa De Concepción .

En el momento de la absorción el único socio de GREFIER era la sociedad ZIKIWEN, SL y el administrador único D. Luis Angel .

D. Luis Angel era titular del 100% de las participaciones de MARQUISSET SAU adquiridas en el año 1987 y era administrador único de dicha compañía. A su vez MARQUISSET SAU tenía el 100% de las participaciones de ZIKIWEN Sí- desde el 31-12-1991. El administrador único de ZIKIWEN SL era D. Luis Angel .

GREFIER en los años objeto de comprobación, estaba dada de alta en el epígrafe 834 del IAE: Servicios de la propiedad inmobiliaria e industrial . (...)

Hasta el 28-09-2001 los socios de PARFUMSNET eran una serie de personas físicas y entidades, entre las que se hallaba, a los efectos que aquí interesan, Net Technology Investments SL (con un 0,47%) de la que D. Luis Angel era Consejero y en la que Zikiwen participaba en un 3,78%.

El 28-09-2001 D. Luis Angel (49,746835%), su esposa D<sup>a</sup> Concepción (49,674503%) y su hermano D. Vicente (0,575662%), adquieren las participaciones de PARFUMSNET Sí- por precio global de 24.624.698 pesetas (147.997,42 €).

La sociedad PARFUMSNET era una sociedad dedicada a la venta al por menor de productos de perfumería y cosmética a través de Internet; el 28-02-2001 se rescindieron los contratos con sus trabajadores, procediéndose a continuación al cierre de su página web. A partir de febrero-marzo de 2001 los únicos asientos registrados en su contabilidad son los propios de operaciones de liquidación de la entidad.

Observamos que la Administración no admite la aplicación del régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995 por entender que no concurre motivo económico válido.

La norma aplicable es el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por Ley 14/2000, que dispone:

2. 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 las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. .

Pero, además, el requisito de la concurrencia de motivo económico válido existía con anterioridad a la reforma, pues se contenía en la Directiva 90/434/CEE.

La sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2014, recurso 3569/2011 contiene las siguientes apreciaciones:

El contenido de la Directiva 90/434/CEE gira en torno a la implementación de un beneficio para las operaciones de reestructuración empresarial, construido a partir de un régimen opcional para el contribuyente llamado régimen de diferimiento el cual, a grandes rasgos, significa que no se exigirán las plusvalías (diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y el valor neto contable) que se generen como consecuencia de la transmisión de bienes y derechos con ocasión de las operaciones de reestructuración ya que estos elementos patrimoniales conservarán el valor que tenían en la entidad transmitente, de manera que el gravamen de tales plusvalías se pospone hasta que, eventualmente, los bienes sean enajenados.

La Directiva recoge una regla de continuidad en la valoración, imponiendo además la continuidad en los criterios de determinación del resultado y facultando a que los Estados miembros permitan que las sociedades beneficiarias de las operaciones asuman las pérdidas de las sociedades transmitentes.

3. Este régimen de diferimiento se incluyó tradicionalmente en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995, resultando aplicable a todas las operaciones de reestructuración, incluyendo la escisión. El artículo 97 de la Ley preveía la aplicación del régimen especial a la escisión, tanto total como parcial.

La aplicación del régimen de diferimiento debe ir ligado a la existencia de un efecto sucesorio. El régimen de diferimiento no es un beneficio fiscal, no pretende incentivar las operaciones de reestructuración. Pretende no obstaculizarlas. Pretende que operaciones que las empresas llevan a cabo o pueden llevar a cabo por motivos estrictamente económicos no se vean impedidas, exclusivamente, por el coste fiscal de las mismas.

Por eso se trata de un régimen de neutralidad y por eso se exige, para su aplicación, la concurrencia de un motivo económico válido. Y para el correcto funcionamiento de la neutralidad en este caso, es esencial el efecto sucesorio antes aludido. Y para eso es necesario que la rama de actividad o la unidad económica existiesen con anterioridad...

Por otra parte, el artículo 110 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, establece que: ... 2. 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 las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal (...).

En relación a la posibilidad de compensar bases imponibles negativas en los casos de absorción, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de enero de 2017, RC 1980/2013, afirma:

### Tercero.

1. El recurso de casación interpuesto se refiere exclusivamente a la compensación por parte de la Sociedad absorbente de las bases imponibles negativas de una sociedad absorbida, planteando si está o no condicionada a que la fusión responda a motivos económicos válidos y pueda acogerse al régimen especial de fusiones del Impuesto sobre Sociedades, todo ello en función de la fusión por absorción que Escalofenia realizó de Alfombras Boyer S.A. el día 28 de junio de 1999. Por ello se refiere a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998/1999 (desde el 1/7/1998 al 30/6/1999). (...)

Por eso no concurre motivo económico válido alguno en la operación de fusión por absorción descrita, pues la única pretensión de la absorbente fue aprovechar las bases imponibles negativas que ostentaba la entidad absorbida, lo cual hace inaplicable el régimen del Capítulo VIII del Título VIII de la ley del impuesto e improcedente la compensación.

La operación de fusión por absorción no tuvo otro motivo que el puro aprovechamiento fiscal del crédito que ostentaba la absorbida, teniendo en cuenta que la misma había cesado en su actividad, que carecía de elementos materiales y humanos que permitieran desarrollarla y, sobre todo, que ninguna operación relacionada con la actividad de ALFOMBRAS BOYER, S.A. fue efectuada por la absorbente.

Cuando la Sala de instancia sostiene que en los negocios celebrados no existen motivos económicos válidos se está afirmando que son negocios simulados pues es evidente que si la motivación económica no existe

(pese a ser esencial en este tipo de negocios) hay que llegar de modo insoslayable a la conclusión de que el negocio es simulado.

El rechazo tributario de la fusión por no haber existido un negocio jurídico válido que justifique la fusión comporta un rechazo total a todos los efectos, y también de la transmisión universal del negocio celebrado, lo que excluye transmisión alguna. Y, por tanto, que concurra el presupuesto que sirve de fundamento a la tesis que en el motivo se sostiene.

En este sentido la sentencia de esta Sala de 26 de octubre de 2011 (casa. 5245/2007 ).

Es decir, si el negocio no ha sido válido para la fusión tributaria, no puede sustentarse en él tampoco la sucesión universal que el artículo 233 de la Ley de Sociedades Anónimas contemplaba, pues toda sucesión universal o singular en virtud de un negocio requiere que éste sea válido, conclusión que por todo lo razonado hemos excluido. A tales efectos, las resoluciones que el recurrente cita, presuponen la transmisión por título universal en virtud de un negocio válido, negocio que en este caso no ha tenido lugar.

2. Rechazada la aplicación del régimen especial, ha de abordarse ahora la cuestión de si tal circunstancia impide a la sociedad absorbente la aplicación de las bases imponibles negativas que ostentaba la absorbida.

La compensación de bases imponibles negativas de la absorbente, independientemente de que sea aplicable o no el régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995, es defendida por la recurrente al considerar que la misma deriva, no de la aplicación del régimen especial, sino de la circunstancia de que la entidad absorbente es sucesora a título universal de los derechos y obligaciones de la absorbida.

De esta forma, siempre según la recurrente, resulta de aplicación al caso el artículo 104.3 de la Ley 43/1995 , a cuyo tenor las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas en la entidad adquirente , con una única limitación (establecida en el propio precepto) para el caso de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente.

La inclusión del precepto transcrito dentro del capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995 conduce ineludiblemente a entender que la compensación de las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida sólo es admisible en el contexto de la aplicación del régimen especial de neutralidad (en este sentido la sentencia de esta Sala de 26 de enero de 2012, casación 2969/2008 ; FJ Tercero).

En aquéllos casos en que por virtud de acto administrativo - en este caso respaldado jurisdiccionalmente- se constata la improcedencia del régimen especial de diferimiento de las plusvalías manifestadas en la operación societaria cuando ésta se lleve cabo con fines predominantes de fraude o evasión fiscal, no procederá la compensación pues de admitirse el aprovechamiento de esas bases imponibles generadas por la sociedad absorbida quedaría desvirtuada de hecho la improcedencia de aplicar ese favorable sistema.

Dicho de otro modo, si se juzga que la absorción se ha llevado a cabo con fines de fraude o evasión fiscal constituidos, precisamente, por la única intención de aprovechar bases imponibles generadas por la entidad que se va a absorber- no tendría sentido alguno denegar el régimen especial y, al tiempo, admitir la procedencia de esa compensación de bases en que radicaría la esencia de esa finalidad evasiva.

La sentencia de 28 de septiembre de 2011 (casación 4629/2007 ) contempla un supuesto análogo al que aquí nos ocupa de compensación por parte de la Sociedad absorbente de bases imponibles negativas pendientes de compensación de la sociedad absorbida efectuada al amparo del art. 104.3 LIS 43/1995 y en el que la operación de fusión se acogió al régimen especial regulado en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995.

La Inspección, el TEAC, la Audiencia Nacional y esta propia Sala sostuvieron que no procedía la compensación de importe alguno en concepto de base imponible negativa pendiente de compensar de la entidad absorbida.

Fácilmente se constata que el supuesto analizado por la sentencia parcialmente transcrita, es idéntico al que contemplamos en autos.

También aquí se trata de una absorción en la que la entidad absorbida cesa en su actividad económica con anterioridad a la operación de fusión. Por lo que, en línea con lo afirmado por el Tribunal Supremo, no podemos admitir que nos encontremos ante una reestructuración empresarial, ni siquiera ante un supuesto de sucesión universal, pues al momento de la fusión, la absorbida se encuentra en liquidación.

Por tal razón, como señala el Alto Tribunal, no puede admitirse la compensación de BIN de la absorbida por la absorbente, pues ello es un efecto propio de la sucesión universal, que en el presente caso no se produce.

Nada se reprocha a la actora sobre la extinción de la entidad absorbida, por lo que su alegación sobre el fracaso empresarial de la entidad no implica confusión alguna en la Administración. Lo que ocurre es que, si no se

ha producido una sucesión universal en los términos antes señalados, no puede la absorbente adquirir los créditos fiscales de la absorbida.

Por las mismas razones antes expuestas, y siguiendo la doctrina de la sentencia anteriormente citada, tampoco podemos aceptar la afirmación actora en orden a que las BINS generadas por PERFUMSNET fueron debidamente traspasadas a GREFIER, por cuanto comprenden una parte de los activos que, juntamente con los pasivos, se trasladan en bloque a la sociedad absorbente en un proceso de sucesión universal como es una fusión por absorción.

Si como hemos expuesto, no se ha producido una sucesión universal (tal como afirma el Alto Tribunal), tampoco se ha producido un traspaso de activos y pasivos prevista en el artículo el artículo 233 del Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre .

#### Quinto.

Resta analizar la cuestión relativa a la sanción impuesta.

La resolución del Tribunal Regional estima la reclamación económico administrativa interpuesta por GREFIER SL contra el acuerdo de imposición de sanción por entender que no resulta acreditada la culpabilidad en la conducta sancionada.

El TEAC, en virtud de la alzada interpuesta por el Directos de Tributos, entendió que procedía la imposición de sanción por las siguientes razones:

Pues bien, tal y como ha quedado probado en los fundamentos expuestos en la presente resolución, el único motivo para la operación de fusión analizada en la presente reclamación era conseguir una ventaja fiscal mediante el traslado de las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida, a la absorbente. Como ha quedado probado, la fusión realizada no buscaba una reestructuración de la actividad económica ni una racionalización de las actividades de las sociedades intervinientes a fin de conseguir un aumento de la productividad; la sociedad absorbida era una sociedad inactiva y la absorbente se dedicaba a una actividad muy distinta. En ningún momento posterior a la fusión la entidad absorbente ha continuado con la actividad de la entidad absorbida. Por otro lado, el Sr. Luis Angel directa o indirectamente casi el 100% de la participación de la absorbente y también junto con su esposa ostenta casi el 100% de la absorbida. Asimismo, con anterioridad a la fusión, el socio mayoritario de la absorbente ha adquirido las acciones de la entidad absorbida a sus antiguos socios lo que pone de manifiesto que no pretendía que los socios de la absorbida participasen en la absorbente. De lo anterior se desprende que su única finalidad era el aprovechamiento de las bases imponibles negativas.

Por tanto, en este caso está suficientemente probado que la única motivación para llevar a cabo la fusión era la fiscal; lo único que se pretendió fue obtener una ventaja fiscal. Y por ello, porque la norma incumplida es clara, porque se aprecia responsabilidad por parte del sujeto pasivo en la comisión de la infracción (responsabilidad o culpabilidad que exige la Ley para poder determinar la concurrencia del elemento subjetivo inherente a la punibilidad de cualquier ilícito) y porque no se aprecia en su conducta ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad se confirma en el presente caso la existencia del elemento subjetivo de la infracción.

La recurrente sostiene que no puede imponerse una sanción tributaria por hechos derivados de un ejercicio, 2001, ya prescrito. La sanción no se impone por los hechos ocurridos en 2001, sino por la aplicación indebida de BINs en el ejercicio 2003 que no se encontraba prescrito, y que ha provocado que la recurrente deje de ingresar parte de la cuota tributaria. La conducta sancionada no se llevó a cabo en un ejercicio prescrito, sino en el 2003.

Por otra parte, no puede negarse la existencia de culpabilidad cuando, como en el caso de autos, la recurrente acude a una operativa artificiosa. El artificio implica necesariamente una intención de obtener una ventaja fiscal improcedente, que requiere necesariamente el elemento cognitivo y volitivo, encaminado a la realización de una operativa que no responde a la operación económica real, para obtener una ventaja fiscal.

En este caso se acude a una absorción, que no lo es, porque la entidad absorbida, además de pertenecer a los titulares de la absorbente, se encuentra en liquidación en el momento de la absorción.

La recurrente no puede ampararse en la complejidad de la operación que ella misma ha diseñado con la finalidad de disfrutar indebidamente de un régimen fiscal menos gravoso que el corresponde a la real operación.

De lo expuesto resulta la desestimación del presente recurso.

## Sexto.

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

## FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por GREFIER, S.L. , y en su nombre y representación la Procurador Sr. Dº Francisco Velasco Muñoz Cuellar, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos , con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.