

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068754

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 29 de septiembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 662/2015

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Escisión. Motivo económico válido. Diferimiento como ventaja fiscal. Las consultas de la DGT de 04-01-2011, V0005/2011 (NFC040125), y la de 14-03-2011, V0623/2011 (NFC040876), referidas a un supuesto de fusión en las que se contestan cuestiones relativas a la existencia de motivo económico válido y de ventajas fiscales al margen de cualquier razón económica, no contienen afirmación alguna de que el diferimiento no pueda identificarse como ventaja fiscal. Aunque es cierto que existen otros riesgos de elusión fiscal que pueden darse en una operación de reestructuración, ello no implica que el diferimiento en si no implique una ventaja fiscal. Por tanto, el régimen de neutralidad implica una ventaja fiscal y requiere un motivo económico válido, pues reduce el coste fiscal de la operación. *Escisión total de una entidad en dos, una dedicada a la actividad industrial y otra al arrendamiento de inmuebles.* La Inspección consideró que lo que se pretendía era separar el patrimonio de la entidad y distribuirlo en dos bloques diferenciados. Sin embargo, el TS en sentencia de 23 de julio de 2016, recurso n.º 3742/2015, (NFJ064776), admitió que existía motivo económico válido en la separación de patrimonios que persigue proteger el patrimonio frente a la responsabilidad por deudas. En el caso examinado en este recurso la escisión se justificó por la separación de activos para realizar una actividad de riesgo, manteniendo a salvo los activos afectos a la otra actividad, por lo que concurre motivo económico válido.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15 y 96.

Directiva 90/434/CEE (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), art. 11.

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

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000662 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05674/2015

Demandante: BLANES ACTIVOS Y PATRIMONIOS, S.L. Y DAVITERM, S.L.

Procurador: DOÑA MARÍA ICIAR DE LA PEÑA ARGACHA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

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

Madrid, a veintinueve 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 BLANES ACTIVOS Y PATRIMONIOS, S.L. y DAVITERM, S.L., como sucesoras y beneficiarlas de la sociedad disuelta por escisión total JATER, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Doña María Iciar de la Peña Argacha, 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, ejercicio 2007 siendo la cuantía del presente recurso de 457.666,86 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por BLANES ACTIVOS Y PATRIMONIOS, S.L. y DAVITERM, S.L., como sucesoras y beneficiarlas de la sociedad disuelta por escisión total JATER, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Doña María Iciar de la Peña Argacha, 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, que dicte sentencia en la que se anule la Resolución del TEAC recurrida, por ser improcedente; con expresa condena en costas a la Administración demandada.

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 desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, tenidos por unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintiocho 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.

Los antecedentes del presente recurso, en la forma que se narra en la Resolución impugnada, y que no ha sido discutida, son:

Por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó en fecha 12 de diciembre de 2011, acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora, practicando liquidación provisional de la que resultaba una deuda a ingresar de 509.606,64 euros, de los que 431.588,28 euros correspondían a cuota y 78.018,36 euros a intereses de demora. Dicho acuerdo de liquidación fue objeto de notificación en fecha 16 de diciembre de 2011, habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación en fecha 15 de febrero de 2011.

Esta deuda tributaria surgía de la regularización practicada por la Inspección al no considerar aplicable el régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo (en adelante, TRLIS), aplicando por tanto el régimen general previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 15 del TRLIS, valorando a valor de mercado los elementos patrimoniales transmitidos con motivo de la escisión.

El recurrente, en su demanda, plantea los elementos fácticos del siguiente modo, que no ha sido discutido por la demandada:

Mediante escritura de 19 de julio de 2007, otorgada ante el Notario Francisco José de Lucas y Cadenas, se procedió a la escisión total de la mercantil JATER, S.L., segregando su patrimonio en dos bloques patrimoniales adjudicados a las sociedades beneficiarias de la escisión, las mercantiles BLANES ACTIVOS Y PATRIMONIOS, S.L. y DAVITERM, S.L.

En lo que aquí interesa, dicha escisión se acogió al régimen fiscal de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, previsto en la Directiva Europea del Consejo 434/1990, y transpuesta al ordenamiento interno por obra y gracia de la Ley 29/1991, posteriormente incorporada, en lo que respecta al año regularizado (2007) al título VII, Capítulo VIII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS).

Que la Inspección ha denegado la aplicación del referido régimen especial, so pretexto de la inexistencia de motivo económico válido, habiendo procedido a regularizar a la sociedad escindida por diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable, al amparo de lo dispuesto en el artículo 15, apartados 2 y 3, TRLIS.

Segundo.

Comienza la actora por la exegesis del artículo 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004. Este precepto dispone, en la regulación aplicable:

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.

Considera la recurrente que la dicción del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE , a cuya luz debe interpretarse el precepto que examinamos, implica que la inexistencia de motivo económico válido constituye una presunción de fraude y nada más, y, por ello, se trata de una presunción que puede ser enervada, bien acreditando la existencia de una motivación empresarial de la operación entendida como extra-fiscal, bien acreditando la inexistencia siquiera de ventaja fiscal -ni ilícita ni lícita- obtenida.

La Sala comparte estos planteamientos, en caso de acreditarse los extremos señalados, no habría elusión fiscal.

Desde luego, si no existe ventaja fiscal, no existe elusión fiscal. Esta es la idea central que desarrolla el recurrente en relación a la interpretación del artículo 96.2 RDL 4/2004 .

Lo que no compartimos es la afirmación de la actora en cuanto a que el diferimiento no constituya una ventaja fiscal.

Es cierto, como señala la actora, que el régimen especial de diferimiento se supedita a que las futuras amortizaciones y plusvalías de los elementos escindidos tributen en las mismas condiciones en que lo habría hecho si no se hubiera llevado a cabo la operación.

Pero el simple hecho de posponer a un momento posterior el pago de la deuda tributaria, ya supone una ventaja fiscal para el deudor, que implica una correlativa desventaja para el Tesoro, pues no percibe un ingreso tributario, sino hasta un momento posterior.

Efectivamente, el diferimiento es un incentivo que consiste en posponer o retrasar la tributación en el tiempo, no en eliminarla. Por lo tanto, su aplicación no supone realmente una menor tributación, sino una distribución del impuesto a lo largo del tiempo.

Pero en la ecuación que plantea la actora, el factor tiempo en el pago de las deudas, carece de relevancia; cuando ese retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria implica que el sujeto pasivo dispone, durante un tiempo, de recursos que en otro caso habrían sido ingresados en el Tesoro.

Cita la recurrente la Consulta Vinculante de Dirección General de Tributos, V0005-11 de 04 de enero de 2011, para sostener sus tesis. Sin embargo, entendemos, que, de la detenida lectura de la Resolución, no se concluye lo afirmado por la actora.

El texto literal de la Consulta es el siguiente.

Por otra parte, el artículo 96.2 del TRLIS 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.

(...)

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 15 del TRLIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferentes, no es de aplicación el régimen especial.

Dada la cantidad de entidades que participan en las operaciones descritas cabe señalar que el régimen fiscal especial tiene como finalidad facilitar la reestructuración de las actividades económicas de las entidades afectadas por la operación, circunstancia que no se produce en el caso de que la absorbida sea una entidad inactiva, sin que este mero hecho signifique la exclusión de la aplicación de este régimen. No obstante, la conjunción de una sociedad inactiva sin un patrimonio que acreciente o redunde en beneficio de la actividad de la entidad absorbente, unido al hecho de que la entidad tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar o créditos fiscales pendientes de aplicar puede determinar que la operación se realiza con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal que impediría la aplicación del régimen fiscal especial. Esta circunstancia concurre en las entidades A y E por

cuanto del escrito de consulta se desprende que ambas están inactivas y han transmitido todo su patrimonio. Por tanto, en la fusión de estas dos entidades no se aprecia una reestructuración de las actividades empresariales, a lo que se une el hecho de que las bases imponibles negativas que tienen pendientes de compensar no podrían ser aplicadas ante la ausencia de actividad económica, posibilidad que se consigue a través de la operación de fusión planteada, de lo que se concluye que la fusión de estas dos sociedades no podrá ampararse en el régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Por otra parte, se produce la fusión de las sociedades D, P y Q, sociedades que, si bien han estado realizando actividad económica han transmitido su patrimonio y parece que se encuentran inactivas en la actualidad. De producirse tal circunstancia, las tres sociedades absorbidas carecen igualmente de actividad económica y no tienen un patrimonio que, en principio, redunde en beneficio de la actividad de la absorbente, puesto que del escrito de consulta se deduce que su patrimonio está reducido a tesorería o créditos pendientes de cobro. No obstante, a diferencia del supuesto tratado en el párrafo anterior, en este caso no se aprecia la existencia de ventajas fiscales que permitan excluir la operación per se del régimen fiscal especial. Por ello, en la medida en que el patrimonio de las entidades absorbidas sea invertido por la entidad absorbente en el desarrollo de su actividad, de manera que se pueda considerar que aquél redunde en beneficio de ésta, la operación de fusión de estas sociedades podrá aplicar el régimen fiscal especial.

En relación con la fusión del resto de entidades, el escrito de consulta se indica que con estas operaciones se pretende conseguir una estructura societaria más eficiente en su gestión y más económica respecto de todas las obligaciones contractuales y legales, disminuyendo así los altos costes e ineficiencias administrativas y financieras, así como racionalizar la actividad desarrollada por el grupo, concentrándola en dos subgrupos de negocio (hoteles de lujo y tiempo compartido), separar riesgos económicos, mejorar la competitividad y lograr una mayor especialización con técnicas comerciales distintas, ofertas independientes en precio y canales de comercialización. Estos motivos se pueden considerar como económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS.

Lo que afirma la Dirección, no es que el diferimiento no suponga una ventaja fiscal, sino que no obstante, a diferencia del supuesto tratado en el párrafo anterior, en este caso no se aprecia la existencia de ventajas fiscales que permitan excluir la operación per se del régimen fiscal especial. Por ello, en la medida en que el patrimonio de las entidades absorbidas sea invertido por la entidad absorbente en el desarrollo de su actividad, de manera que se pueda considerar que aquél redunde en beneficio de ésta, la operación de fusión de estas sociedades podrá aplicar el régimen fiscal especial. Lo que se observa, a pesar de la confusa redacción, es un beneficio en la absorbente que supone un motivo económico válido que justifica la aplicación del régimen especial.

Tampoco la Consulta Vinculante 0623-11, sostiene las tesis actoras, pues

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 15 del TRLIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

Aun cuando en una operación de fusión por absorción, en base a la finalidad del régimen fiscal especial, se requiere que la misma redunde en beneficio de las actividades desarrolladas, por cuanto el propio negocio jurídico de la fusión permite que las actividades que hasta ahora se estaban desarrollando a través de dos entidades se vean favorecidas y reforzadas por su realización en sede de una única entidad, en principio, esta circunstancia no concurre cuando la entidad absorbida no desarrolle actividades económicas y su único patrimonio sea la participación en la absorbente, por cuanto el contenido de esa actividad económica es la misma que la existente sin realizar la operación de fusión, sin embargo, ello no supondría excluir a la operación del régimen fiscal especial, siempre que por la operación de fusión no se alcance una ventaja fiscal, esto es, cuando la tributación sea equivalente a la que hubiese resultado de no realizar la operación de concentración, circunstancia que concurriría cuando la entidad absorbida no tenga créditos fiscales pendientes de aplicar y la operación de fusión no le sea aplicable el artículo 89.3 del TRLIS, como ocurre en la operación planteada, valoración que no se ve alterada por el

hecho de la existencia de una deducción pendiente de aplicar en la absorbida al ser su cuantía inmaterial a estos efectos. Además, en el escrito de consulta se indica que esta operación se realiza con la finalidad de simplificar la estructura societaria propiciando así la simplificación de la gestión administrativa, contable, mercantil y fiscal. Estos motivos pueden considerarse válidos a efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 96.2 del TRLIS.

La Consulta expresamente señala, al referirse a la ventaja fiscal, cuando la tributación sea equivalente a la que hubiese resultado de no realizar la operación de concentración, pero, además, reconoce la existencia de un motivo económico válido.

Tampoco la Consulta Vinculante V2983-14 respalda los planteamientos de la recurrente porque se refiere a un Impuesto no encuadrable en la Directiva 90/434/CEE, a pesar de que la Consulta contempla la aplicación del Título I, Capítulo II, Sección 3ª de la LGT.

Ninguna de las Consultas parte de la premisa de que el diferimiento, en que consiste el régimen especial, no puede identificarse como ventaja fiscal.

Continúa la actora argumentando sobre la inexistencia de ventaja fiscal en el diferimiento, afirmando lo siguiente:

Otro exponente administrativo es el Informe de fecha 23 de junio de 2008, que se acompaña al Dictamen Pericial de D. Jesus Miguel adjuntado a esta demanda como anexo 4, emitido por el Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre comprobación de las operaciones de reestructuración empresarial en el cual se identificaban una serie de riesgos fiscales detectados en el curso de actuaciones inspectoras. El punto 3 (Áreas de riesgo en materia de finalidad de las operaciones) se hacía alusión a los riesgos más frecuentes que suelen presentarse dentro del área de la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 96.2 del TRILS, identificándose los tres siguientes:

- 1) Operaciones que tenían por objeto la compensación de bases imponibles negativas.
- 2) Operaciones preparatorias de una venta posterior en condiciones fiscales beneficiosas (eludiendo la tributación de plusvalías tácitas).
- 3) Operaciones que tenían por objeto aflorar un fondo de comercio deducible.

Todas estas operaciones tienen como denominador común el hecho de que, en todos los casos, se obtenía una ventaja fiscal más allá del simple diferimiento que es consustancial al régimen especial.

Cierto que la Agencia puede identificar los riesgos más frecuentes de elusión fiscal en operaciones de reestructuración empresarial, pero ello no implica que el diferimiento no suponga una ventaja fiscal en si mismo.

La recurrente considera que, de no haberse realizado la operación, las plusvalías latentes hubiesen quedado diferidas igualmente. Ciertamente, pero en el caso presente, la operación de reestructuración aflora las plusvalías latentes, salvo que se acoja al régimen especial, por lo que, la aplicación del régimen especial, no es indiferente a efectos fiscales.

Por último, y para concluir con la cuestión relativa a la naturaleza del diferimiento fiscal, debemos recordar los claros términos en los que se expresa el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de julio de 2014, RC 5175/2011 :

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.

Se entiende por tanto que el régimen de neutralidad implica una ventaja fiscal y requiere un motivo económico válido, pues reduce el coste fiscal de la operación.

Tercero.

La segunda cuestión planteada por el recurrente es la relativa a la concurrencia de motivos económicos válidos en la operación realizada.

La recurrente transcribe la memoria económica de la que resulta el motivo económico válido:

MEMORIA ECONÓMICA DE LA ESCISIÓN DE JATER, S.L A LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 96.2 DEL TRLIS

La sociedad JA TER SL se ha dedicado tradicionalmente al comercio al por mejor de prendas de vestir y tocado.

A finales de los años 90 y como consecuencia de la aparición de una enorme competencia en el negocio minorista del textil, fruto de la creciente proliferación de tiendas asiáticas, así como a ja hegemonía creciente de multinacionales españolas y extranjeras de este sector, la entidad JATER decidió diversificar riesgos comenzando la realización de una actividad económica de arrendamiento de locales de negocio, contando para ello con medios materiales y humanos apropiados para dicha actividad.

La entidad JATER, en estos últimos años, ha estado participada por los socios D. Clemente y por D Angelina , ambos partícipes al 50% cada uno. Son ambos también administradores de la entidad, con carácter mancomunado.

La entidad JATER ha gozado en años pasados de una saneada situación financiera teniendo un aceptable ratio de endeudamiento en comparación con el sector, situación que comienza a cambiar cuando en el año 2005, y por imposición del socio D. Clemente , la sociedad JATER inicia su andadura en el sector de la promoción inmobiliaria.

Tal inicio intentó ser evitado por la soda y administradora mancomunada Angelina , surgiendo fricciones entre ambos socios que amenazaba la paralización y la toma de decisiones en la sociedad JATER.

Finalmente se acabó imponiendo el criterio de Clemente , y la entidad amplió su objeto social a la actividad de promoción inmobiliaria, adquiriendo ese mismo año 2005 inmuebles en construcción de la entidad PRYCONSA, tres en el Paseo de Juan XIII y otro en San Chinarro. También se adquirió otro inmueble en construcción de la entidad OBRAS NUEVAS DE EDIFICACIÓN 2000, en Seseña. Todos ellos destinados a una venta futura.

Este nuevo objeto social, así como las compras indicadas trajo como consecuencia un aumento del apalancamiento de JATER en el año 2005 así como la aparición de cuantiosas pérdidas. Concretamente, el endeudamiento en dicho período se situaba en torno a los 300.000 euros y las pérdidas ascendieron a 140.000 euros en dicho ejercicio.

El año 2006 no fue mejor pues el endeudamiento con entidades de crédito se aumentó respecto del año 2005 en un 255%, pasando de un endeudamiento con entidades de crédito en este período de 273.000 euros a un endeudamiento con entidades de crédito de 700.000 euros en 2006 tal y como luce en los balances de escisión.

Con este aumento del endeudamiento con entidades de crédito el apalancamiento de JATER creció exponencialmente. Antes de 2006 los fondos propios siempre superaron el nivel de endeudamiento; sin embargo y como consecuencia del inicio de la actividad de promoción inmobiliaria en 2005, el endeudamiento del periodo 2006 superó con creces la cifra de fondos propios, siendo el endeudamiento total de dicho período de 720.000 euros frente a los 505.000 de fondos propios.

La toma de decisiones de D. Clemente y su interés por la entrada en el arriesgado negocio de la promoción inmobiliaria, amenazaba ahora a la propia sociedad JATER, a su situación patrimonial y a su viabilidad. Desde luego,

la entrada en el negocio promotor se hacía en un momento ya tardío, en la medida en que este negocio ya llevaba muchos años generando rentabilidades de doble dígito y empezaba a dar señales de agotamiento.

La decisión de Clemente se tradujo en un empeoramiento de los ratios de endeudamiento de JATER. de su solvencia, amenazando a la otra rama del negocio, constituida por locales comerciales dedicados al arrendamiento. El crecimiento exponencial del endeudamiento con entidades de crédito ponía en riesgo los activos productivos, lo que acabó generando tensiones entre los socios.

Y es que las visiones de negocio de Clemente y de Angelina son absolutamente dispares. Angelina presenta una visión conservadora, más acorde con las notas que han caracterizado tradicionalmente a JATER, de contar con una ratio de apalancamiento moderado y con la apuesta de realización de una actividad de corte conservador como es el arrendamiento de inmuebles.

Clemente, por el contrario, se decantaba por un negocio más agresivo, de mayor riesgo, como lo demuestra el hecho de haber comprado JATER en un solo año 5 inmuebles en construcción incrementando el endeudamiento con entidades de crédito de 273.000 euros en 2005 a 700.000 euros en 2006, hasta el punto de superar el endeudamiento a la cifra de fondos propios. (...)

La escisión de JATER se articula por medio de una escisión total con división de su patrimonio y adjudicación a dos entidades beneficiarias preexistentes. JATER dividirá su patrimonio en dos bloques y los transmitirá a dos entidades distintas, de tal manera que el aumento de capital que se producirá en cada entidad beneficiaria se atribuirá a los socios de JATER en la misma proporción que ostentan en ésta.

La escisión total acometida divide todo el patrimonio en dos bloques patrimoniales que son adjudicados a las sociedades preexistentes BLANES ACTIVOS Y PATRIMONIOS y DAVITERM.

BLANES ACTIVOS Y PATRIMONIOS es hasta la fecha de escisión, propiedad de Clemente mientras que DA VITERM es propiedad de Angelina. La operación de escisión comporta en éstas el consiguiente aumento de capital, que es adjudicado por iguales partes entre los socios de la escindida, pero que, por motivo de las participaciones preexistentes a la escisión, hacen que Clemente ostente una posición mayoritaria en BLANES ACTIVOS Y PATRIMONIOS mientras que Angelina pasa a poseer mayoría en DA VITERM.

Con esta adjudicación a sociedades preexistentes propiedad exclusiva de uno de los socios se consigue evitar la potencial paralización de los órganos sociales de JATER a partir del momento de la operación, ya que las entidades beneficiarias estarían participadas tras la operación, mayoritariamente por uno de los hermanos, permitiendo así la continuidad económica y la expansión de la explotación familiar.

La recurrente justifica el motivo económico en una divergente visión de la actividad empresarial de los dos únicos socios de la entidad escindida, que lleva a uno de ellos a iniciar una actividad de riesgo, la inmobiliaria, que provoca la escisión para proteger determinados activos de esa actividad de riesgo.

El TEAC al analizar el motivo económico de la escisión, señala:

En el caso que nos ocupa, y analizadas las circunstancias previas, coetáneas y posteriores a la operación realizada, todo parece indicar que lo único que se pretendía con la operación de escisión descrita era separar el patrimonio de la entidad JATER, S.L. y distribuirlo en dos bloques diferenciados salvaguardando ciertos activos de las consecuencias adversas que pudieran derivar de la adquisición apalancada de inmuebles y de la subsiguiente actividad promotora sobre los mismos, no siendo la finalidad de la operación la reestructuración o reorganización empresarial tendente al aumento de la productividad.

La operación consiste, para la Administración, en una separación de activos, para salvaguardar algunos de ellos de una actividad económica que entraña mayor riesgo.

Pero el Tribunal Supremo en sentencia de 23 de julio de 2016, RC 3742/2015, admitió como motivo económico válido la separación de patrimonios cuando se perseguía proteger alguno de ellos frente a responsabilidad por deudas, pues no se apreciaba como objetivo principal de la operación la elusión fiscal. Se afirma en tal sentencia:

Volviendo a la regulación positiva resulta claro que no se aplicará el régimen de diferimiento cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Ahora bien, pueden existir otros motivos

económicos válidos, que no sean la reestructuración o racionalización de las actividades de las sociedades, pues como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo, «Con tal que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que, en los términos legales, ...la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal...., (...)»

Pues bien, de los razonamientos que sostiene la propia Administración, la escisión se justificó por una separación de activos a fin de realizar una actividad económica de riesgo, manteniendo a salvo los activos afectos a una actividad menos arriesgada. Se trata de desvincular determinados activos de los riesgos inherentes a la promoción inmobiliaria.

Esta salvaguarda de parte de los activos de la actividad económica de riesgo, es un objetivo empresarial, en los términos exigidos por el Tribunal Supremo, para entender que la operación no persigue como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal.

Así las cosas, hemos de entender que concurre motivo económico válido.

La razón por la que la Administración denegó la aplicación del régimen especial fue precisamente la aplicación del artículo 96.2 del RDL 4/2004 , al entender que la operación perseguía una finalidad de evasión fiscal, pero esta finalidad es incompatible con el concepto de motivo económico válido, que en el presente caso concurre.

No se cuestiona la operación por falta de ningún otro requisito.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso, pues no es aplicable al supuesto que examinamos la cláusula del artículo 96.2 del RDL 4/2004 , ya que no se observa que el principal objetivo de la operación sea el fraude o la evasión fiscal.

Cuarto.

Procede imposición de costas a la demandada, 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 estimatoria.

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

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por BLANES ACTIVOS Y PATRIMONIOS, S.L. y DAVITERM, S.L., como sucesoras y beneficiarias de la sociedad disuelta por escisión total JATER, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Doña María Iciar de la Peña Argacha, 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 no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos , con imposición de costas a la demandada.

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.