

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081180

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 272/2021, de 25 de febrero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1246/2018

SUMARIO:**IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.**

Obligaciones formales. Obligación de presentación de declaración cuando ya se ha comunicado la opción por el régimen especial. El Tribunal afirma que a falta de presentación de la autoliquidación del impuesto sobre Sociedades no se ha erigido por parte de la Administración en un requisito añadido para poder disfrutar del régimen especial de las fusiones, escisiones. La sociedad escindida debió presentar su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2008 en dicho plazo, teniendo en cuenta que el periodo impositivo concluyó cuando la entidad se extinguió, y que el devengo tuvo lugar el último día de dicho periodo. Hipotéticamente, el incumplimiento de esa obligación de presentar la autoliquidación puede conceptuarse como una infracción por el incumplimiento de una obligación formal y, así lo admite, a efectos meramente dialecticos, la parte recurrente. Lo cierto es, sin embargo, que la AEAT, tras las actuaciones inspectoras, ha considerado -y ello ha sido refrendado por la sentencia recurrida- que, a la vista de las circunstancias puestas de manifiesto por la inspección, nos hallamos ante una infracción diferente, concretamente, ante una infracción tributaria grave por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Obviamente, la presentación de autoliquidaciones no es algo que este previsto solo para el supuesto que nos ocupa. La presentación de autoliquidaciones es algo común, previsto tanto para cuando se aplican regímenes especiales, incluido el de fusiones y escisiones, por supuesto, como para cuando se aplique el régimen general. No es, por tanto, un requisito añadido del que se hace depender la opción por dicho régimen especial. La opción sí se ha ejercido válidamente, pero la inspección ha puesto de manifiesto que la falta de presentación de la autoliquidación (modelo 200) estaba encubriendo una realidad que tenía consecuencias desfavorables para el obligado tributario. No nos hallamos ante un incumplimiento meramente formal del obligado tributario, las actuaciones inspectoras han puesto de manifiesto que se ha producido una ocultación de tal entidad que permite sancionar por la comisión de la infracción grave prevista en el art. 191 LGT, sin que, por lo demás, se haya desvirtuado la conclusión a la que ha llegado la sentencia recurrida, cual es, en particular, que su conducta no puede fundamentarse en los arts. 178, 179 y 184.2 LGT. Ha quedado acreditado que se ha optado, válidamente, por el régimen especial de fusiones y escisiones, pero, realmente, no se ha aplicado, como se ha puesto de manifiesto en las actuaciones inspectoras. La presentación de la autoliquidación hubiera puesto de manifiesto la inaplicación de ese régimen especial y, por eso, no se presentó. De ello era consciente el obligado tributario que con la falta de presentación, verdaderamente, lo que se ha hecho ha sido ocultar tal inaplicación, ocultamiento que no es baladí, pues su descubrimiento daría lugar, como ha sucedido, a que se exigiera la cuota que, indebidamente, no se había ingresado. A la vista de lo expuesto, fijamos el siguiente criterio: conforme a lo dispuesto en el art. 11.1 a) de la Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), y en el art. 96 TR Ley IS, cuando se haya comunicado a la Administración tributaria la opción por el régimen fiscal de diferimiento, la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de la mercantil escindida no es una condición para su aplicación, pero su no presentación, posibilita la imposición de sanciones, conforme a los arts. 178, 179 y 184.2 LGT particularmente la prevista en el art. 191 LGT cuando la Administración tributaria no aprecie motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial. [Vid., ATS, de 25 de junio de 2018, recurso n.º 1246/2018 (NFJ070983) y SAN, de 25 de mayo de 2017, recurso n.º 457/2014 (NFJ069153), que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 96.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 42.

Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), arts. 4 y 11.1 a).

Ley 58/2003 (LGT), arts. 178, 179 y 184.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 89.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 272/2021

Fecha de sentencia: 25/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1246/2018

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 27/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 1246/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 272/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 1246/2018, interpuesto por A6 PROMOARA S.L., INMAR DESARROLLOS EMPRESARIALES S.L. y NEGOCIOS DIEZ S.L., representadas por la procuradora de los Tribunales, doña Paloma Rabadán Chaves, contra la sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 25 de mayo de 2017, recurso 457/2014, en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, y el acuerdo de imposición de sanciones derivado de tal liquidación.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. El presente recurso de casación se interpuso por A6 PROMOARA S.L., INMAR DESARROLLOS EMPRESARIALES S.L. y NEGOCIOS DIEZ S.L., sucesoras de EMAVESA S.L., contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2017 por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 457/2014 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 8 de mayo de 2014 en la que, a su vez, se desestimaron las reclamaciones acumuladas números NUM000, NUM001 y NUM002 presentadas contra el acuerdo de liquidación practicado por la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"], relativo al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008, y el acuerdo de imposición de sanciones derivado de tal liquidación.

2. Los hechos relevantes que se desprenden de las actuaciones son:

1º. La sociedad EMAVESA SL se constituyó bajo la forma de sociedad anónima mediante escritura pública de 20 de septiembre de 1993. El objeto social del obligado era:

- a) La promoción, parcelación, urbanización, construcción y explotación, incluido en régimen de arrendamiento de inmuebles no financiero, la adquisición de fincas y terrenos y su venta.
- b) La compraventa, reparación, comercialización, distribución y arrendamiento no financiero, de toda clase de vehículos, nuevos y de ocasión.

El capital social quedó fijado en doce millones de pesetas (equivalentes a 72.121,45 euros actuales), dividido en 12.000 acciones representadas por títulos nominativo de 1.000 pesetas de valor nominal (6,01 euros), de una serie única, íntegramente suscrito entre cuatro accionistas, uno de los cuales falleció en 2007.

El obligado tributario figuraba en las bases de datos de la Agencia Tributaria dado de alta, como actividad principal, en el ejercicio 2008 en el epígrafe 861.2 del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), alquiler de locales industriales.

Asimismo, consigna en sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, el capítulo 70, Actividades inmobiliarias, de la CNAE.

2º. La sociedad EMAVESA SL elaboró un proyecto de escisión mediante el cual se escindió totalmente, disolviéndose sin liquidación y traspasando la totalidad de su patrimonio a las sociedades beneficiarias de nueva creación INMAR DESARROLLOS EMPRESARIALES SL, NEGOCIOS DIEZ SL y A-6 PROMOARA SL nombrándose administrador único a cada uno de los tres accionistas sobrevivientes, don Juan Miguel, don Carlos Ramón y doña Marí Jose. El proyecto fue aprobado en junta general extraordinaria de socios de fecha 15 de diciembre de /2008 y elevado a público mediante escritura de escisión total de 16 de diciembre 2008. La escritura fue inscrita en el Registro Mercantil el 12 de enero de 2009.

Con fecha 25 de febrero de 2009, las tres sociedades beneficiarias comunicaron a la Agencia Tributaria toda la información relativa a la escisión, dentro del plazo de tres meses contados desde la fecha de inscripción de la escritura conforme a los artículos 96.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, y 42.1 del Reglamento del tributo, aprobado por Real Decreto 1777/2004. En dichas comunicaciones se solicitaba para la operación de escisión la aplicación del régimen de neutralidad fiscal previsto en el capítulo VIII del título VII de dicho texto refundido.

3°. Los inmuebles objeto de la escisión se valoraron a valor de mercado con anterioridad a la escisión, mediante informes de valoración realizados por la empresa SOCIEDAD DE TASACION SA (NIF A28808145). Dichos valores de mercado fueron los asignados a los inmuebles en la escritura de escisión, los empleados para el cálculo de las cifras de capital social de las sociedades beneficiarias y la relación de canje entre las participaciones de las sociedades escindida y beneficiarias y, en definitiva, los valores por los que entraron en la contabilidad de dichas sociedades.

Conforme a la información de la escritura y el proyecto de escisión, los socios tenían derecho a recibir participaciones sociales de las sociedades beneficiarias de nueva creación proporcionalmente a sus respectivas participaciones sociales en la sociedad escindida. La relación de canje establecida en la escritura de escisión fue de una acción de cada una de las tres sociedades beneficiarias por cada acción de EMAVESA., SL.

4°. El obligado tributario no presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2008.

5°. En la autoliquidación del Impuesto de Sociedades 2006 declaró una base negativa de - 47.442,69 euros.

En la autoliquidación del Impuesto de Sociedades 2007, en la casilla 214 relativa al Pasivo "Resultados de ejercicios anteriores" consignó la cifra de - 47.630,35 euros, y finalmente declaró una base negativa de - 51.204,70 euros.

6°. En el 2011 cada una de las tres sociedades figuraba dada de alta en el epígrafe 861.2 "Alquiler Locales Industriales" del IAE, igual que la sociedad escindida con anterioridad a la escisión, y los ingresos declarados en el Impuesto sobre Sociedades de las beneficiarias procedían de arrendamientos, al igual que sucedía en la sociedad escindida. Tras el acuerdo de escisión se pasó de ser una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles a sociedades comercializadoras de vehículos a tres sociedades dedicadas a la misma actividad sin variación en los arrendatarios.

7°. En fecha 24 de febrero 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con alcance general en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008.

El 19 de septiembre 2012 se formalizó acta de disconformidad por el concepto y período señalados.

Con fecha 1 de febrero de 2013, se dictó el oportuno acuerdo de liquidación en el que se confirma la propuesta de regularización, modificando la liquidación de intereses de demora, para liquidarlos hasta la fecha en que se dictó el acuerdo. La deuda tributaria ascendía a 9.355.502,64 euros (incluidos los intereses), que integra en la base imponible del IS 2008 de EMAVESA la renta derivada de la diferencia de valor contable y el valor razonable de sus activos en el momento de la escisión total (por un total de 26.539.017,01 euros). A ella se le suma el resultado del ejercicio 52.557,41 euros, que resultó prácticamente anulado por la compensación de bases negativas de ejercicios anterior (-51.204,70 euros).

8°. El día 29 de julio de 2013 se dictó acuerdo sancionador, por importe de 5.967.075,60 euros. La sanción deriva de la infracción del artículo 191, que se califica como grave, siendo la misma el 75 por 100 de la cuota.

9°. El 15 de marzo de 2013 se interpusieron las Reclamaciones Económico Administrativas nº NUM003, NUM000 y NUM004 contra el acuerdo de liquidación y en fecha 26 de agosto de 2013 la reclamación Económico Administrativa núm. 5216/13 contra el acuerdo de imposición de sanción, solicitándose su acumulación.

10°. Por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 mayo de 2014, se desestimaron las anteriores reclamaciones contra el acuerdo de liquidación practicado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, por importe de 9.355.502,64 euros; y el acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación, por importe de 5.967.075,60 euros.

3. Discrepando de la anterior resolución, se interpuso recurso contencioso administrativo la Procuradora Doña Paloma Rabadán Chaves, en representación de las sociedades hoy recurrentes, mediante escrito presentado el 23 de marzo de 2014 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y admitido a trámite, se registró bajo el número de autos 457/2014 y seguida la tramitación oportuna, se dictó sentencia el 25 de mayo de 2017 cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 457/2014, interpuesto por la Procuradora Doña Paloma Rabadán Chaves, en representación de A6 PROMOARA S.L., INMAR DESARROLLOS EMPRESARIALES S.L. y NEGOCIOS DIEZ S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 mayo de 2014, por la que se desestimaron la reclamación económico-administrativa número NUM003, NUM000 y NUM004 y NUM002, interpuesta contra el acuerdo de liquidación practicado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, por importe de 9.355.502,64 euros; y el

acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación, por importe de 5.967.075,60 euros, y DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS dichas resoluciones por ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

2º) Se condena a la parte actora en las costas causadas en este proceso judicial".

La Sala de instancia, sobre las cuestiones que nos ocupan, indica que "[l]a operación parece que tuvo como único fin el reparto de un patrimonio común entre los tres hermanos, sin que dicho reparto pueda justificarse como un motivo económico válido, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación", advirtiendo seguidamente que "[n]o cabe apreciar la existencia de un motivo económico válido porque la finalidad perseguida, y así se constata en las actividades desarrolladas por las tres sociedades beneficiarias de la escisión, era la distribución patrimonial de EMAVESA sin que la actividad llevada a cabo por EMAVESA hubiera supuesto una reestructuración empresarial o racionalización de los elementos personales y patrimoniales en el sentido declarado por los criterios jurisprudenciales de nuestro Alto Tribunal" (fundamento de derecho sexto).

Entiende que el artículo 136 TRLIS requiere que los sujetos pasivos presenten la declaración por el impuesto sobre sociedades, motivo por el cual EMAVESA, S.L., debía haber presentado autoliquidación por el impuesto de sociedades en el ejercicio 2008 (fundamento jurídico quinto), siendo así que, "[e]n la resolución sancionadora la Administración razonó que el contribuyente, mediante la falta de presentación de la autoliquidación en el ejercicio 2008, ocultó a la Administración tributaria la totalidad de los elementos del hecho imponible, de tal forma que la determinación de la deuda tributaria sólo fue posible a través de la Investigación llevada a cabo por la Inspección de los tributos. Dicho razonamiento es compartido por la Sección que en el fundamento de derecho procedente ya explicó ampliamente porque el recurrente debía presentar autoliquidación" (fundamento de derecho noveno).

Segundo. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Paloma Rabadán Chaves, en representación de las mercantiles sucesoras de EMAVESA S.L., mediante escrito fechado el 27 de diciembre de 2017, preparó recurso de casación contra la sentencia de 25 de mayo de 2017, anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera la parte actora que la sentencia recurrida incurre en la infracción de: (i) el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de valores realizados entre sociedades de los distintos Estados miembros (DOUE, serie L, número 225, de 20 de agosto de 1990) ["Directiva de fusiones"]; (ii) los artículos 93 y 96 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo de 2004) ["TRLIS"]; (iii) los artículos 42, 43 y 44 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE del 7 de agosto de 2004) ["RIS"]; (iv) el artículo 335 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE 8 de enero de 2001).

3. La Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en el auto de 30 de enero de 2018, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala tercera del Tribunal Supremo.

Tercero. Admisión, interposición del recurso y oposición al mismo.

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 25 de junio de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos: "Determinar si, conforme a lo dispuesto en el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de valores realizados entre sociedades de los distintos Estados miembros, y en el artículo 96 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando se haya comunicado a la Administración tributaria la opción por el régimen fiscal de diferimiento, la presentación de la autoliquidación por el impuesto sobre sociedades de la mercantil escindida se puede exigir o no como un requisito para su aplicación, para poder después precisar si, conforme a los artículos 178, 179 y 184.2 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la falta de presentación de la citada autoliquidación permite, o no, sancionar a las sociedades beneficiarias de la escisión cuando la Administración tributaria no aprecie motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el apartado 2 del artículo 96 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo

4/2004, de 5 de marzo, en relación con los artículos 178, 179 y 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

2. La representante procesal de las recurrentes, interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 20 de septiembre de 2018, que observa los requisitos legales, y en que concluye exponiendo las pretensiones que defiende en el presente recurso: "La primera consiste en que se consideren infringidos los preceptos indicados en el escrito de preparación y el Auto de admisión (vid. epígrafe C.1.1), dado que su recta interpretación exige que sean interpretados de forma diferente a lo que lo hace la sentencia recurrida y los actos administrativos que la preceden. Así, sobre la cuestión que ha motivado la admisión de este recurso, hay que fijar esta interpretación: 1) Es contrario a los arts. 11.1.a) Directiva 90/434 y 96.2 TRLIS condicionar la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII Título VII TRLIS a que en una escisión total la entidad escindida presente su autoliquidación del IS.

2) Conforme a las normas anteriores y los arts. 178, 179 y 184.2 LGT, no cabe fundamentar la imposición de sanción sobre la cuota dejada de ingresar por la inaplicación del régimen especial por no apreciarse MEV en el hecho de que la sociedad escindida no presentó autoliquidación del IS, especialmente en los casos en que se comunicó a la Administración la opción por dicho régimen en tiempo y forma.

3) Extender la interpretación anterior al régimen equivalente previsto en Ley 27/2014.

Corresponde también, en cuanto esta primera pretensión, aclarar y reforzar su doctrina sobre la imposibilidad de sancionar en la regularización de operaciones acogidas al régimen especial de reorganizaciones cuando finalmente se considera que no había MEV, salvo en los casos en que la operación de reestructuración acogida al régimen especial se haya calificado y probado como un supuesto de simulación.

La segunda pretensión es que se analicen los motivos expuestos en los epígrafes C.1.2 y C.2 del apartado anterior, para determinar si el régimen especial era aplicable, pues de forma errónea las instancias anteriores han apreciado que no existían MEV -además de alegar erróneamente el motivo formal expuesto en el epígrafe C.1.2-.

La tercera pretensión consiste en que se anule la sentencia de la AN recurrida en casación, además de los actos que la preceden, esto es, los acuerdos de liquidación y sancionador de la AEAT, luego confirmados por la resolución del TEAC. Esta tercera pretensión se debe a que, de acuerdo con la doctrina que se fije, no procedía imponer sanción en este caso y, del mismo modo, no debió denegarse a la escisión de EMAVESA el régimen especial del Capítulo VIII Título VII TRLIS mediante la liquidación de la cuota que resulta de incluir en la base del IS 2008 la renta derivada de la escisión".

El Abogado del Estado presentó escrito planteando oposición al recurso deducido de contrario mediante escrito fechado el 6 de marzo de 2019 en el que a modo de conclusión expone la interpretación que considera correcta de los preceptos aplicables:

"Saliendo al paso de la primera pretensión deducida de adverso en las páginas 19 y siguientes de su escrito de interposición, solicitamos expresamente de esa Sala con relación a la cuestión expresamente admitida en el auto de admisión que, interpretando correctamente el apartado 2 del artículo 96 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), en relación con los artículos 178, 179 y 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003), fije como doctrina legal que:

a. La falta de presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad mercantil escindida, aun cuando se haya comunicado a la Administración tributaria en tiempo y forma la opción por el régimen fiscal de diferimiento, no constituye un requisito adicional a los previstos en el artículo 96.2 del TRLIS, sino una obligación tributaria derivada de la finalización del periodo impositivo en la fecha en que se solicitó la inscripción de la escisión en el Registro Mercantil (artículo 26.2.a) del TRLIS).

b. La falta de presentación de esa autoliquidación permite sancionar a las sociedades beneficiarias de la escisión cuando la Administración tributaria no aprecie motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial.

Respecto a la segunda pretensión de la recurrente en el que solicita a esa Sala que declare, a la vista de los motivos expuestos en su escrito, la existencia de motivo económico válido en la escisión producida y, por tanto, que se reconozca su derecho a la aplicación del régimen especial de diferimiento, solicitamos, en primer término, que no se tome en consideración, al no haberse apreciado expresamente interés casacional objetivo en la misma en el auto de admisión de esta casación, y, en segundo término, en el peor de los casos, que se rechace al no apreciarse la existencia de dicho motivo económico válido.

Todo ello con desestimación del recurso y confirmación de la sentencia impugnada, así como de los actos administrativos de los que trae causa".

Cuarto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 27 de octubre de 2020, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

En el fundamento cuarto del auto de admisión se señala que no resulta evidente, para la Sección de admisión, que no presentar declaración del impuesto sobre sociedades por la sociedad escindida (EMAVESA) para el ejercicio en que se produjo tal escisión (2008), cuando no se cuestiona que existió comunicación por parte de A6 PROMOARA S.L., INMAR DESARROLLOS EMPRESARIALES S.L. y NEGOCIOS DIEZ S.L. a la AEAT respecto de la escisión producida y de la opción por el régimen especial al que se pretendía acoger dicha escisión, implique una ocultación de tal entidad que permita a la Administración sancionar a las mercantiles beneficiarias de la escisión por haber optado y autoliquidado de conformidad con dicho régimen especial en el caso de que la Inspección tributaria no aprecie motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial. En cambio, dicha Sección no aprecia interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en relación con la existencia o no de motivos económicos válidos en la escisión producida, aspecto tratado y resuelto en la sentencia de la Sección segunda de esta Sala tercera, de 15 de octubre de 2015 (rec. cas. 1872/2013, ES:TS:2015:4904).

Como señala la Abogacía del Estado en el escrito de interposición del presente recurso, la Sección primera de esta Sala, en los autos de 3 de mayo de 2017 y 12 de junio de 2018, y aun admitiendo la posibilidad de que el escrito de interposición se refiera no solo a las cuestiones o infracciones admitidas en el auto de admisión que tengan interés casacional sino también a aquellas otras identificadas en el escrito de preparación del recurso, con desestimación de la pretensión del recurrente de que se complete o aclare el auto de admisión, declaró que no había lugar a ello, ya que no es competencia de la misma pronunciarse sobre un extremo que corresponde a la Sala de enjuiciamiento: la determinación y delimitación del debate de fondo en el recurso de casación.

De manera que aquellas cuestiones o infracciones a las que no se hace referencia en el auto de admisión que, por sí mismas, tengan utilidad para crear pautas interpretativas del ordenamiento jurídico aplicables en otros supuestos o, lo que es lo mismo, crear jurisprudencia y unificar criterios, podrían ser objeto de enjuiciamiento por esta Sala. La solución más coherente con la naturaleza de la nueva casación sería limitar el enjuiciamiento a las infracciones a las que se refiere el "asunto" -o asuntos- que revistan interés casacional según el auto de admisión y, en su caso, a otras infracciones que se pudieran razonablemente considerar accesorias.

Subsidiariamente, alega la Abogacía del Estado, si el Tribunal Supremo ratifica su doctrina de que puede extender el ámbito de su enjuiciamiento, como tribunal de casación, a otras infracciones expuestas en la interposición aun desligadas del "asunto" que hubiera fundado la admisión, al menos, que se haga bajo el presupuesto de su interés casacional, es decir, que la propia Sección de enjuiciamiento, explícitamente, razone que concurre dicho interés casacional.

Dicho eso, la Abogacía del Estado subraya que, en el presente caso, la Sección de Admisión, solo aprecia interés casacional respecto al segundo aspecto, relacionado con la posibilidad de sancionar por no presentar la oportuna declaración del IS y no respecto al primero, relacionado con la aplicación del régimen especial y la existencia o no de motivos económicos válidos. Remarca que en este concreto supuesto, el auto de admisión ha negado expresamente el interés casacional de este último "asunto". "Por tanto, es contrario a todo el espíritu y finalidad de la casación que, limitada cómo está su procedibilidad a la concurrencia de este presupuesto, el actor tenga el raro privilegio de que el TS revise una cuestión expresamente declarada como carente de interés casacional, lo que hace de todo punto imposible que la Sección de enjuiciamiento entre a enjuiciar sobre la existencia o no de motivos económicos válidos en la escisión producida".

Pues bien, esta Sección, en sus sentencias de 18 de diciembre de 2019, rec. cas. 4442/2018 y de 1 de octubre de 2020, rec. cas. 143/20199, ha dicho:

"La parte recurrente insiste en plantear esta cuestión en el escrito de interposición del recurso y que se resuelva sobre esta cuestión. Tal postura carece de soporte jurídico. Es cierto que esta Sala ha admitido que la parte recurrente no queda constreñida completamente por la delimitación de las normas que deban ser objeto de interpretación, admitiendo que, al tiempo de formular su escrito de interposición, puede suscitar la interpretación de normas distintas a las identificadas en aquel auto de admisión. Así lo admite expresamente el art. 92.3.a LJCA, señalando la posible extensión del escrito de interposición a otras normas, siempre que hubieran sido debidamente citadas en el escrito de preparación. Pero esta posibilidad ha de entenderse rectamente, sin desvirtuar el contenido propio de la fase de admisión, de manera que las alegaciones de la recurrente y las cuestiones suscitadas en el escrito de interposición deben guardar relación con la cuestión de interés casacional y, en un sentido negativo, es obvio que no pueden desbordar por completo aquella, como pretende la recurrente, para reintroducir, no ya al margen de la fase de admisión, sino en abierta contradicción de lo resuelto en la misma, cuestiones que hayan sido expresamente excluidas del interés casacional que permite el acceso al recurso de casación. El art. 92.3.a LJCA señala que el escrito de interposición deberá "[...] [e]xponer razonadamente por qué han sido infringidas las normas

o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación [...] pero "sin poder extenderse a otra u otras no consideradas entonces". Por amplia que sea la casuística que se puede suscitar respecto a eventuales extensiones de la cuestión de interés casacional más allá de la identificación efectuada en el auto de admisión, no nos encontramos aquí ante una situación de errónea identificación de la cuestión de interés casacional por parte de la Sección de Admisión - como se puso de manifiesto en nuestra sentencia de 26 de junio de 2018 (Casación nº 299/2016) -, o de cuestiones que puedan ser abordadas en el enjuiciamiento de la cuestión de fondo, una vez estimado el recurso de casación, sino ante la pretensión abiertamente infundada de la recurrente de reiterar una cuestión que ya fue expresamente rechazada por carecer de interés casacional"

A la vista de ello, el debate queda reducido a determinar cuáles son los efectos de la falta de presentación de la declaración (en realidad, autoliquidación) por el ejercicio 2008 desde el punto de vista sancionador. Por tanto, las consideraciones que realiza EMAVESA sobre otros extremos, incluidas en el escrito de planteamiento del recurso de casación y reiteradas en el escrito de interposición del presente recurso, no las tendremos en cuenta, al no haber sido admitidas por el Auto de la Sección de admisión. Y la respuesta que, con carácter subsidiario, por si nos pronunciáramos sobre esos otros extremos, formula el Abogado del Estado, tampoco.

Segundo. Los términos de la controversia y la posición de las partes.

La parte recurrente señala, respecto a la exigencia de presentación de autoliquidación por la sociedad escindida, que se trata de un requisito añadido a lo previsto en el artículo 96 TRLIS. Afirma que la opción por el régimen especial, según se desprende de la Jurisprudencia del TJUE, no puede verse condicionada por requisitos adicionales a los de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de valores realizados entre sociedades de los distintos Estados miembros (en lo sucesivo la Directiva 90/434), siendo prueba de ello que en la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicho régimen deja de requerir siquiera el ejercicio de la opción.

Manifiesta que, en el caso que nos ocupa, las sociedades que participaron en la escisión, presentaron la comunicación (arts. 96 TRLIS y 42 y ss. RIS), que era el único requisito previsto en la normativa española para aplicar el régimen especial, obligación que, además, en el caso de las escisiones totales, según el art. 43 RIS, correspondía a las sociedades beneficiarias y no a la sociedad de origen (EMAVESA). Insiste en señalar que la exigencia de la presentación de la autoliquidación por EMAVESA es un requisito incompatible con lo dispuesto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Asegura que si no cabe fundamentar la denegación del régimen especial sobre la base de que la entidad escindida no presentó autoliquidación, mucho menos resulta admisible que dicha falta de presentación sirva para fundamentar la imposición de una sanción cuando la AEAT deniega la aplicación del régimen por considerar que no existieron motivos económicos válidos.

Añade que en la autoliquidación que tiene que presentar la sociedad escindida, no se recoge información alguna sobre los términos de la escisión y la opción por el régimen especial, extremos estos que correspondía comunicar a las sociedades beneficiarias y no a la sociedad escindida. Precisa, además, que, en este caso, no se ocultó ningún aspecto a la Administración, toda vez que la misma conocía perfectamente la opción por el régimen especial, precisamente porque las sociedades beneficiarias comunicaron tal opción en tiempo y forma (arts. 96.2 TRLIS y 42-45 RIS).

Es por ello que resulta contrario a los arts. 11.1.a) Directiva 90/434, 96 TRLIS, 178- 179 y 184.2 LGT, fundamentar la imposición de una sanción sobre la cuota dejada de ingresar, cuando la AEAT no aprecie motivos económicos válidos en la operación de reestructuración, por la falta de presentación de la autoliquidación por parte de la sociedad escindida.

Afirma que esa falta de presentación de la autoliquidación podría motivar, en su caso, la imposición de una sanción por incumplimiento de una obligación formal -por ejemplo, la del art. 198.1 LGT-, pero no la imposición de la sanción del art. 191 LGT por la cuota liquidada por la denegación del régimen especial cuando se aprecia que no existieron motivos económicos válidos, dado que la imposición de la sanción pivotaría sobre la exigencia de un requisito para la aplicación de dicho régimen contrario a los arts. 11.1.a) Directiva 90/434 y 96 TRLIS.

Pretende que fijemos los siguientes criterios interpretativos: "1) es contrario a los arts. 11.1.a) Directiva 90/434 y 96.2 TRLIS condicionar la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII Título VII TRLIS a que en una escisión total la entidad escindida presente su autoliquidación del IS; y 2) conforme a los preceptos anteriores y los arts. 178- 179 y 184.2 LGT, no cabe fundamentar la imposición de sanción sobre la cuota dejada de ingresar por la inaplicación del citado régimen especial por no apreciarse motivos económicos válidos en el hecho de que la sociedad escindida no presentó autoliquidación del IS, especialmente cuando la opción por el régimen especial fue comunicada a la Administración Tributaria en tiempo y forma".

Sobre la base de este pronunciamiento, la parte recurrente entiende que la sentencia resultante de este recurso debe reforzar nuestra doctrina sobre la posibilidad de sancionar o no en la regularización de operaciones

acogidas al régimen especial de reorganizaciones cuando finalmente se considera que no había motivos económicos válidos.

Señala, por lo demás, que el registro contable de los activos por las entidades beneficiarias por su valor razonable, no puede ser determinante de la no aplicación del régimen especial, puesto que ello implicaría establecer un requisito adicional para la aplicación del régimen de la Directiva 90/435. La forma de corregir los defectos contables no es la de denegar la aplicación del régimen especial, sino acudir a lo dispuesto en el artículo 131 TRLIS.

Por su parte, en su escrito de oposición, el Abogado del Estado, como no puede ser de otra forma, no niega la existencia de una determinada doctrina del TJUE acerca de los requisitos para la aplicación del régimen especial de diferimiento, tras la confrontación de lo dispuesto en el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434 con la legislación española, plasmada en su sentencia de 9 de julio de 2009, Comisión /España, C- 397/07, que ha sido aplicada por esa Sala en su sentencia de 16 de junio de 2010, rec. cas. 3300/2004. Pero subraya que, en el presente caso "no ha existido problema alguno con esa comunicación o la ausencia de la misma, pues la comunicación de la opción por el régimen especial a que se refiere el artículo 96 TRLIS, que se concreta y desarrolla en el artículo 42 RIS, existió y se formuló sin problema dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública en que se documentó la operación. La inscripción en el Registro Mercantil tuvo lugar el 12 de enero de 2009 y la comunicación de la opción se produjo el 25 de febrero siguiente". No es ese el problema, por tanto.

La clave está en otro sitio, asegura la Abogacía del Estado, siendo esta la cuestión que centra su interés a continuación.

Manifiesta al respecto que la recurrente lo que pretende es "convertir una lógica obligación tributaria, derivada de la escisión y de la conclusión del periodo impositivo del IS, en un requisito más para poder disfrutar del régimen especial añadido a los previstos en el artículo 96 TRLIS para extender al mismo la doctrina del TJUE sobre los obstáculos para la efectividad del régimen especial en la línea expuesta, entendiéndolo, erróneamente, que la denegación final del régimen especial tras la necesaria actividad comprobadora de la Inspección tributaria del IS, ejercicio 2008, dentro del plazo de prescripción, ha tomado por base (..) la no presentación de la autoliquidación cuando fue la falta de presentación de esa autoliquidación por parte de la sociedad escindida, unida a la inaplicación por las sociedades beneficiarias en sus declaraciones de las reglas especiales del régimen especial, la que determinó, tras un examen detallado de las circunstancias fácticas del caso concreto, en especial, de la concurrencia o no de motivo económico válido en la operación, que se entendiera que no había tal y que no era procedente su aplicación exigiendo la cuota diferencial correspondiente".

La infracción cuestionada deriva directamente de la falta de presentación de la autoliquidación tributaria y de la no aplicación, en la práctica, del régimen especial.

Para justificar la procedencia de la sanción impuesta por la no presentación de la autoliquidación del IS 2008 por parte de la escindida y que no se trata de un requisito adicional para la aplicación del régimen especial de diferimiento, la Abogacía del Estado señala:

- La aplicación de dicho régimen especial a las operaciones de escisión y, por tanto, también a la que nos ocupa, determinaría, de acuerdo con lo establecido en los artículos 84 y 85 TRLIS, entre otros efectos, la no integración en la base imponible de la sociedad escindida de las rentas derivadas de la transmisión de bienes a favor de las entidades beneficiarias de la escisión y la valoración por parte de estas de los bienes adquiridos, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad escindida antes de realizarse la operación. Añade que los artículos 86 y 87 TRLIS regulan cuál ha de ser la valoración fiscal de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación de la aportación, así como la tributación de los socios en estas operaciones.

- La opción por la aplicación del régimen especial ha de cumplir con una serie de requisitos previos como es su inclusión en el proyecto de escisión y escritura pública y su posterior comunicación, y tiene como objetivo que se apliquen unas reglas especiales diferentes a las que serían de general aplicación, aplicación que debe realizarse en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades que deben presentar tras la escisión, tanto la sociedad escindida, como las sociedades beneficiarias.

- Consiguientemente, la opción por el régimen especial y su inclusión en la escritura pública así como su comunicación a la Administración tributaria, aquí cumplidos y sobre los que no existe debate alguno, son requisitos formales derivados del artículo 96 TRLIS y 42 RIS, específicos de este régimen especial, los únicos a los que se refiere la sentencia del TJUE de 9 de julio de 2009, Comisión /España, C- 397/07 y que habilitan para su posterior aplicación pero, y ahí está la clave del razonamiento de la Abogacía del Estado, al margen de los mismos, esa opción debe plasmarse efectivamente en la realización de los correspondientes ajustes fiscales en la autoliquidación tributaria. El obligado (la sociedad escindida) y los beneficiarios de la escisión, no pueden limitarse a manifestar formalmente su opción para, después, no aplicarla en la práctica, en otras palabras, para después no aplicar realmente el régimen especial que nos ocupa

La Abogacía del Estado considera que la sociedad escindida debió presentar la oportuna declaración-liquidación por IS, ejercicio 2008 pues estaba obligado a ello de acuerdo con el artículo 26.2.a) del TRLIS, según el cual, el periodo impositivo concluye "cuando la entidad se extinga". Esta vez, el periodo impositivo finalizó en la

fecha en que se extinguió la sociedad al solicitar la inscripción de la escisión en el Registro Mercantil, el 22 de diciembre de 2008, devengándose el impuesto en esa fecha, tal y como indica el artículo 27 del TRLIS y surgiendo la obligación de declarar en la forma y plazos detallados en el artículo 136 del mismo cuerpo legal.

En la presente ocasión, toda vez que la sociedad escindida no ha presentado declaración del Impuesto sobre Sociedades en el año de la escisión, no hay constancia de que haya aplicado lo previsto en el régimen especial, en concordancia con la conducta de las sociedades beneficiarias que tampoco lo han aplicado.

Aunque el obligado alega que la opción por el régimen especial ha sido válida puesto que se incluyó en el proyecto de escisión, en los acuerdos sociales y en la escritura pública y fue posteriormente comunicada a la Administración, la Abogacía del Estado considera que los actos posteriores del obligado tributario y de las sociedades beneficiarias ponen de manifiesto que no ha existido voluntad real de aplicar el régimen.

Asegura que "si pasamos a las sociedades beneficiarias de la escisión, la conclusión sería la misma pues no existe prueba alguna de que dichas sociedades aplicaran en sus declaraciones el régimen especial", puesto que en las mismas "no aparecieran ajustes fiscales, consecuencia de las diferencias de amortización, lo que determina que la indicada sociedad en la práctica es como si no hubieran aplicado el régimen especial".

Apostilla que "las sociedades beneficiarias no contabilizaron un pasivo por impuesto diferido, que en base al principio de prudencia debía reflejar la mayor carga impositiva futura por la diferente valoración, contable y fiscal, del patrimonio recibido, lo que constituye otro hecho acreditativo de la no aplicación del régimen especial".

Mantiene que "si las sociedades beneficiarias hubieran aplicado el régimen especial, existirían diferencias entre la amortización contable y la fiscal, pues mientras que contablemente se amortizarían por su valor razonable, fiscalmente se amortizarían por el valor neto contable que tenían previamente los inmuebles en la sociedad escindida. Del expediente se deriva que, en todos los inmuebles, el valor razonable es superior al valor neto contable. Estas diferencias entre las amortizaciones contables y fiscales darían lugar a los correspondientes ajustes fiscales en las declaraciones del Impuesto. Sin embargo, en las declaraciones de las sociedades beneficiarias correspondientes a los ejercicios 2008, 2009 y 2010, que constan en el expediente, no consta ningún tipo de ajuste fiscal que refleje las citadas diferencias".

En definitiva, concluye la Abogacía del Estado, la falta absoluta de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al IS, ejercicio 2008, por parte de EMAVESA, cuyo periodo impositivo concluyó el 22 de diciembre de 2008 dejando de ingresar la totalidad de la cuota correspondiente al IS de dicho ejercicio 2008, determina que se entienda producida la infracción tributaria del artículo 191 LGT/2003, en los términos de los artículos 178, 179 y 184.2 de la misma Ley, al cumplirse, lo que no se niega por la parte contraria, por lo demás, los requisitos de existencia de la propia infracción (culpabilidad, antijuridicidad y tipicidad) tal y como se indica con todo detalle en el acuerdo sancionador, fechado el 29 de julio de 2013, confirmado por la Resolución del TEAC y por la sentencia recurrida.

Tercero. *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

No podemos hacer otra cosa que atenernos al objeto del presente recurso. En ese sentido, conviene aclarar que la falta de presentación de la autoliquidación del impuesto sobre Sociedades no se ha erigido por parte de la Administración en un requisito añadido para poder disfrutar del régimen especial de las fusiones, escisiones que viene a sumarse a los previstos en el artículo 96 TRLIS, que, en particular, en su apartado 1 establece:

"1. La aplicación del régimen establecido en este Capítulo requerirá que se opte por él de acuerdo con las siguientes reglas:

a) En las operaciones de fusión o escisión la opción se incluirá en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión de las entidades transmitentes y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España.

Tratándose de operaciones a las que sea de aplicación el régimen establecido en el artículo 84 de esta Ley y en las cuales ni la entidad transmitente ni la adquirente tengan su residencia fiscal en España, la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en escritura pública en que se documente la transmisión.

(..)

La opción deberá constar en escritura pública o documento público equivalente, susceptible de inscripción en el Registro público del Estado miembro de destino, previsto en la Directiva 68/151/CEE del Consejo, de 9 de marzo de 1968, en que se documente la operación.

En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen".

El equivalente de ese precepto, en la regulación actualmente vigente es el artículo 89.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que establece:

"1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.

La realización de las operaciones a que se refieren los artículos 76 y 87 de esta Ley deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Esta comunicación deberá indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial previsto en este capítulo.

Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación señalada en el párrafo anterior deberá ser presentada por los socios, que deberán indicar que la operación se ha acogido a un régimen fiscal similar al establecido en este capítulo.

Dicha comunicación se presentará en la forma y plazos que se determine reglamentariamente. La falta de presentación en plazo de esta comunicación constituye infracción tributaria grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada operación respecto de la que hubiese de suministrarse información".

La principal diferencia, en lo que ahora importa, entre la redacción anterior y la actual, es que ahora este régimen especial se aplica, salvo que expresamente se indique lo contrario. Pero, en todo caso, eso no es objeto del debate, puesto que la parte recurrente cumplió con lo previsto en el artículo 96.1 LIS y en el artículo 42 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en cuya virtud:

"1. La aplicación del régimen establecido en el capítulo VIII del título VII de la Ley del Impuesto requerirá que se opte por el mismo de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 96 de dicha Ley.

2. La opción deberá comunicarse, en los términos establecidos en este capítulo, a la Administración tributaria.

3. La comunicación de la opción deberá efectuarse dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública en que se documente la operación.

Si la inscripción no fuera necesaria, el plazo se computará desde la fecha en que se otorgue la escritura pública que documente la operación y en la cual, conforme al apartado 1 del artículo 96 de la Ley del Impuesto, ha de constar necesariamente el ejercicio de la opción.

En las operaciones de cambio de domicilio social, la comunicación deberá efectuarse dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción en el registro del Estado miembro del nuevo domicilio social de la escritura pública o documento equivalente en que se documente la operación".

Como decimos no es ese el debate, no se discute que esos requisitos se han cumplido, y, por tanto, que la opción por la aplicación de ese régimen especial se ha producido".

El artículo 43.1 RIS establece que "en el caso de operaciones de escisión o fusión, la comunicación a que se refiere el artículo anterior deberá ser efectuada por la entidad o entidades adquirentes".

No se discute, insistimos, que estos requisitos se han cumplido.

Realmente, la cuestión con interés casacional tiene que ver con la legalidad del acuerdo sancionador. Es evidente que la comunicación a la que se refieren los artículos 96.1 TRLIS y 42 y siguientes RIS/2004 no es equivalente a la autoliquidación. La presentación de ambas son obligaciones diferentes, una no sustituye a la otra. La controversia gira en torno a esta última, estableciendo el artículo 136.1 TRLIS al respecto:

"Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Si al inicio del indicado plazo no se hubiera determinado por el Ministro de Hacienda la forma de presentar la declaración de ese período impositivo, la declaración se presentará dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine dicha forma de presentación. No obstante, en tal supuesto el sujeto pasivo podrá optar por presentar la declaración en el plazo al que se refiere el párrafo anterior cumpliendo los requisitos formales que se hubieran establecido para la declaración del período impositivo precedente".

La sociedad escindida debió presentar su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2008 en dicho plazo, teniendo en cuenta que el período impositivo concluyó cuando la entidad se extinguió, y que el devengo tuvo lugar el último día de dicho período. Hipotéticamente, el incumplimiento de esa obligación de presentar la autoliquidación puede conceptuarse como una infracción por el incumplimiento de una obligación formal y, así lo admite, a efectos

meramente dialecticos, la parte recurrente. Tal sería el caso de la infracción prevista en el artículo 198 LGT (Infracción tributaria por no presentar, en plazo, autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico). Podría haberse cumplido lo dispuesto en los artículos 85 a, 85, 86 y 87 del TRLIS y, sin embargo, no haberse presentado la autoliquidación, en cuyo caso, probablemente lo correcto sería sancionar por la comisión de una infracción formal, como la apuntada por la parte recurrente. Lo cierto es, sin embargo, que la AEAT, tras las actuaciones inspectoras, ha considerado -y ello ha sido refrendado por la sentencia recurrida- que, a la vista de las circunstancias puestas de manifiesto por la inspección, nos hallamos ante una infracción diferente, concretamente, ante una infracción tributaria grave por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, al amparo de lo que dispone el artículo 191 LGT.

Se ha considerado acreditado que, además de concurrir el elemento objetivo en el tipo infractor cometido tipificado en el artículo 191 LGT, también concurre el elemento subjetivo en la conducta seguida por el obligado tributario, toda vez que era plenamente consciente de que si presentaba la autoliquidación y declaraba de forma correcta la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales como consecuencia de la escisión llevada a cabo iba a tener que contribuir al erario público en una determinada cuantía.

El artículo 191.1 LGT establece que "constituye infracción tributaria dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta aplicación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley".

Como se ha dicho en los antecedentes, el acuerdo de liquidación establece que el obligado tributario dejó de ingresar por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, dentro del plazo reglamentariamente establecido 7.956.100,80 euros, cantidad que no ingresó, puesto que no presentó la correspondiente autoliquidación.

Por su parte, el artículo 192. LGT dispone que "la infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación".

Y, por otro lado, el artículo 191.3 LGT dispone "que la infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación".

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 184.2 LGT, que lleva por título, "calificación de las infracciones tributarias" [Título IV. La potestad sancionadora]:

"a efectos de lo establecido en este artículo, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento".

También debe tenerse presente que el artículo 41 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, establece que "se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor".

Obviamente, la presentación de autoliquidaciones no es algo que este previsto solo para el supuesto que nos ocupa. La presentación de autoliquidaciones es algo común, previsto tanto para cuando se aplican regímenes especiales, incluido el de fusiones y escisiones, por supuesto, como para cuando se aplique el régimen general. No es, por tanto, un requisito añadido del que se hace depender la opción por dicho régimen especial. La opción sí se ha ejercido válidamente, pero la inspección ha puesto de manifiesto que la falta de presentación de la autoliquidación (modelo 200) estaba encubriendo una realidad que tenía consecuencias desfavorables para el obligado tributario.

La comprobación administrativa podría haber concluido con que solo se había producido un incumplimiento formal. No ha sido así, la comprobación administrativa ha finalizado poniendo de relieve que se estaban ocultando la concurrencia de determinadas circunstancias, cuyo descubrimiento arroja como resultado que no existía voluntad de aplicar el régimen, de hecho, no se aplica y, por tanto, se sustrae a la Administración el conocimiento de unos datos que, cuando han sido conocidos, han propiciado que se haya exigido al obligado tributario la cuota que ha dejado de ingresar-. La materialización de la opción por el régimen especial de fusiones y escisiones en la declaración del Impuesto sobre Sociedades marcando determinadas casillas para consignar información relativa a la entidad transmitente, a la entidad adquirente, la fecha de los acuerdos, la fecha en la que se adoptaron los acuerdos sociales que aprobaron la realización de la fusión, valor de las acciones entregadas y valor de las acciones recibidas e importe de las rentas no integradas en la base imponible del declarante. Formalmente, el obligado tributario ha optado válidamente por el régimen especial, pero sus actos posteriores y las sociedades beneficiarias ponen de manifiesto un incumplimiento de su régimen aplicativo (arts. 84 a 87 TRLIS).

La manera de conducirse por parte de la Administración no incumple la Directiva 90/434/CE, particularmente, su artículo 11.1.a) que dispone: "un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente

las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal". No nos hallamos ante un incumplimiento meramente formal del obligado tributario, las actuaciones inspectoras han puesto de manifiesto que se ha producido una ocultación de tal entidad que permite sancionar por la comisión de la infracción grave prevista en el artículo 191 LGT, sin que, por lo demás, se haya desvirtuado la conclusión a la que ha llegado la sentencia recurrida, cual es, en particular, que su conducta no puede fundamentarse en los artículos 178, 179 y 184.2 LGT.

Ha quedado acreditado que se ha optado, válidamente, por el régimen especial de fusiones y escisiones, pero, realmente, no se ha aplicado, como se ha puesto de manifiesto en las actuaciones inspectoras. La presentación de la autoliquidación hubiera puesto de manifiesto la inaplicación de ese régimen especial y, por eso, no se presentó. De ello era consciente el obligado tributario. En la presente ocasión con la falta de presentación, verdaderamente, lo que se ha hecho ha sido ocultar tal inaplicación, ocultamiento que no es baladí, pues su descubrimiento daría lugar, como ha sucedido, a que se exigiera la cuota que, indebidamente, no se había ingresado.

A la vista de lo expuesto, fijamos el siguiente criterio: conforme a lo dispuesto en el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de valores realizados entre sociedades de los distintos Estados miembros, y en el artículo 96 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando se haya comunicado a la Administración tributaria la opción por el régimen fiscal de diferimiento, la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de la mercantil escindida no es una condición para su aplicación, pero su no presentación, posibilita la imposición de sanciones, conforme a los artículos 178, 179 y 184.2 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, particularmente la prevista en el artículo 191 de la misma Ley, cuando la Administración tributaria no aprecie motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

A la vista de lo expresado en los fundamentos de derecho anteriores, declaramos no haber lugar al recurso, lo que lleva aparejado la confirmación de la sentencia recurrida y de las resoluciones y actos administrativos de los que trae causa.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º No haber lugar al recurso de casación 1246/2018, interpuesto por A6 PROMOARA S.L., INMAR DESARROLLOS EMPRESARIALES S.L. y NEGOCIOS DIEZ S.L. representadas por la procuradora de los Tribunales, doña Paloma Rabadán Chaves, contra la sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 25 de mayo de 2017, recurso 457/2014, en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, y el acuerdo de imposición de sanciones derivado de tal liquidación, con lo cual se confirma y con ella las resoluciones y actos administrativos de los que trae causa.

3º No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; 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.