

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081940

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 15 de febrero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 109/2018

#### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE).** Para la aplicación del régimen se requiere que la entidad tenga como actividad la gestión y administración de valores de entidades no residentes, pero, según la Administración, la entidad no disponía de medios materiales y personales. Sin embargo, la exigencia de esos medios ha de referirse a los necesarios para ejercer los derechos y cumplir las obligaciones como socio y las decisiones relativas a la propia participación [Vid., Consulta DGT V411/2012, de 23-02-2012 (NFC043768)]. Se acredita que la gestión de la cartera se realizaba por la dirección financiera y de forma conjunta por los socios. Por tanto, procede reconocer la exención de las rentas de la ETVE. **Deducción por doble imposición.** Aportación de las acciones que poseía la entidad acogida al régimen de ETVE en la constitución de una entidad, acciones que posteriormente transmite esta nueva entidad y más tarde se disuelve, devolviendo a la aportante la parte de capital y de prima emisión que le correspondía. La entidad alega que se produce doble imposición por la tributación de la entidad que se disuelve y de la entidad aportante por la misma renta. Por tanto, procede la deducción por doble imposición en la devolución de las aportaciones.

#### PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 129.

Ley 58/2003 (LGT), art. 115.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 30, 117 y 118.

#### PONENTE:

*Don Francisco Gerardo Martínez Tristán*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don RAFAEL MOLINA YESTE

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000109 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00829/2018

Demandante: Frutos y Zumos, S.A.

Procurador: ENRIQUE SASTRE BOTELLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

**S E N T E N C I A N º :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGRO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a quince de febrero de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 109/2018, promovido por el Procurador D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de la entidad Frutos y Zumos, S.A. (FRUSA, en adelante), contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 4/12/2017, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta contra la liquidación, de 30/4/2014, de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia, por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2011, y estimó la reclamación NUM001, y anuló la sanción derivada de la liquidación.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 4/12/2017, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta contra la liquidación, de 30/4/2014, de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia, por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2011, y estimó la reclamación NUM001, y anuló la sanción derivada de la liquidación.

#### **Segundo.**

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado en plazo en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

#### **Tercero.**

Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. Sastre Botella presentó escrito de demanda el 24/5/2018, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia declarando no ajustada a derecho y dejando sin efecto y anule la resolución impugnada y los actos de los que trae causa, la liquidación, con imposición de costas a la Administración demandada.

**Cuarto.**

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 8/6/2018, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

**Quinto.**

Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos; se presentaron escritos de conclusiones, y, concluidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el día 28/1/2021, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Objeto del recurso y planteamiento de la parte actora.**

Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 4/12/2017, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta contra la liquidación, de 30/4/2014, de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia, por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2011, y estimó la reclamación NUM001, y anuló la sanción derivada de la liquidación.

En apoyo de su pretensión anulatoria, la demanda plantea las siguientes cuestiones: (i) la concurrencia de doble imposición interna, como consecuencia de la percepción de rentas en la liquidación de la entidad Emtevalex, que ya habían tributado por ésta; (ii) el cumplimiento de los requisitos para aplicar el Régimen Especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE); (iii) la validez de la renuncia a la aplicación del régimen Especial del Capítulo VIII del Título VII TRLIS (Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social en el IS), y el derecho a aplicar la exención prevista en el artículo 21 TRLIS.

**Segundo. Antecedentes de hecho relevantes.**

1.- FRUSA tiene un objeto social que abarca varias actividades; por una parte, productora de productos agrícolas, pecuarios y forestales, mediante la conservación, manipulación, industrialización y comercialización de los mismos, en su factoría de Albal (Valencia); por otra, se dedica a la adquisición, enajenación, construcción, urbanización, reparación, promoción, etc de fincas rústicas y urbanas; y, en fin, a la gestión y administración de valores de entidades no residentes en territorio español.

2.- El 23/7/2003, FRUSA optó formalmente por la aplicación del Régimen Especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE, en adelante), a los efectos del artículo 129.3 de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades (IS), Ley 43/1995, de 27/12., a los ejercicios que finalizaran con posterioridad a esta comunicación.

Tras llevar a cabo un procedimiento de verificación de datos sobre esta solicitud, por parte del órgano correspondiente de la AEAT, no hubo objeción alguna.

3.- El 25/3/2013 FRUSA solicitó la devolución de 2.256.844,02€, correspondiente a la autoliquidación del período comprendido entre el 1/9/2011 y el 31/8/2012, al tener ejercicio partido.

4.- Tras seguir un procedimiento de comprobación e inspección de carácter parcial, iniciado mediante notificación de 10/5/2013, y ampliado el 10/10/2013, la liquidación, de 30/4/2014 regularizó dicha declaración, llevando a cabo dos ajustes: (i) entendió que las disminuciones al resultado contable debían ser inferiores, en 174.118,94 €, por incumplimiento de los requisitos legalmente establecidos respecto a la libertad de amortización; (ii) el segundo ajuste afectó a la deducción por doble imposición interna generada por el obligado tributario como consecuencia de la liquidación de la entidad Emtevalex, por importe de 3.525.402,47 €, de los cuales aplicó 3.281.186,72 € al ejercicio 2011, quedando pendiente de aplicación un importe de 244.215,75 € sobre la cuota de periodos futuros.

5.- Para comprender esta segunda regularización, es preciso referirse a los antecedentes de hecho atinentes a Emtevalex, sociedad extinguida, que se constituyó en escritura pública de 1/12/2004, mediante la aportación por diferentes entidades (los socios) de acciones de su titularidad en la entidad, residente en EEUU The Coca-Cola Company.

En el momento de la constitución de Emtevalex, los socios decidieron acogerse al Régimen Especial del capítulo VIII del Título VII del TRLIS (fusiones, escisiones, etc, FEAC).

FRUSA aportó 606.608 acciones de Coca Cola, adquiriendo a cambio un número igual de participaciones en Emtevalex, con un valor nominal de 6.672.688 €, y una prima de emisión de 11.263.198,03 €, toda vez que el valor de mercado de las acciones aportadas ascendía a 17.935.886,03 €, y así figuraba en la Memoria de las cuentas anuales de FRUSA referidas al ejercicio 2004/2005.

FRUSA tenía contabilizadas las acciones aportadas por un valor de 6.113.702,84 €, y por el mismo valor se contabilizaron las acciones adquiridas de Emtevalex, no reflejándose, pues, ninguna ganancia.

**6.-** En el año 2011, antes de su disolución, Emtevalex transmitió a un tercero las acciones que poseía de Coca Cola, es decir, las que habían sido aportadas por los socios en su constitución.

Emtevalex no registró contablemente ninguna plusvalía derivada de esta operación, por diferencia de valoración de las acciones, pero sí practicó un ajuste extracontable positivo en la base imponible del IS 2011, por la diferencia entre su valoración fiscal y su valor de mercado a 2004 (el valor de aportación en aquel momento), ascendiendo a 31.868,220,40 €, por el total de las acciones aportadas en su día, del cual correspondió a FRUSA 11.822.183,19 €.

**Tercero. Sobre el cumplimiento de los requisitos para aplicar el Régimen Especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE).**

**1.** Aunque la demanda desarrolla su argumentación en un orden algo diferente, consideramos que esta cuestión va a condicionar el resultado del litigio, y por ello lo trataremos en primer lugar, coincidiendo en esta apreciación con la liquidación.

**2.** Ya hemos puesto de relieve que, en 2003, FUSA se acogió a este régimen especial, y nada opuso la Administración Tributaria tras llevar a cabo un procedimiento de verificación de datos.

Sin embargo, la liquidación que enjuicamos entendió que FRUSA no cumplía en el ejercicio 2004/2005 (periodo impositivo correspondiente a la fecha en que se realizó la aportación de las acciones de Coca Cola a Emtevalex) los requisitos para aplicar este régimen especial, y, por tanto, no tenía derecho a generar y aplicar la deducción por doble imposición interna de dividendos, como consecuencia de las rentas percibidas en la liquidación y disolución de Emtevalex, ya que la plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de las aportaciones de las acciones de Coca Cola en la constitución de Emtevalex no tributó en el ejercicio 2004/2005 por aplicación del régimen FEAC del TRLIS, y en 2011, con la liquidación de Emtevalex, FRUSA debió tributar por las rentas percibidas por esta liquidación.

**3.** Formalmente, la liquidación no opuso reparo a su consideración como ETVE al decir: "...y es que FRUTOS Y ZUMOS, S.A., cumplía, al menos formalmente, con los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de ETVE, ya que incluyó en su objeto social la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, tal y como se desprende de la escritura de fecha 11/03/2003. Además, el capital social se encontraba dividido en acciones nominativas (se ha integrado en el expediente electrónico el libro de acciones nominativas, número 14.16 del índice). Por último, el valor de las acciones extranjeras de la mercantil "The Coca-Cola Company", superaba el importe de 6.000.000 euros, lo que le permitía aplicar el régimen de exención previsto en el artículo 20.bis de la citada Ley 43/1995, pues al superar dicho importe el artículo 130 consideraba cumplido el requisito de participación mínima (5%) previsto en el artículo 20.bis".

**4.** Dado que para la aplicación de este régimen especial se requiere que se trate de entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales ( artículos 129 LIS y 116 TRLIS), la razón por la que la liquidación consideró que no era aplicable el régimen de EVTE fue que FRUSA no disponía de la correspondiente organización de los medios materiales y personales, lo que deduce del conjunto de los elementos probatorios incorporados al expediente.

A tal respecto, valora la fotocopia de un escrito dirigido por D. Pablo, empleado del Departamento financiero de FRUSA al jefe ejecutivo de Coca Cola solicitando la representación de 7.699.723 acciones para la Junta de Accionistas de la mercantil "The Coca Cola Company", y manifiesta que "...en el citado escrito no le indica cuál es su posición respecto de los asuntos que deban someterse a la votación de los socios en la citada Junta, ni el sentido de su voto, ni tampoco los ruegos o preguntas que al órgano de administración quiera, en su caso, formular). El representante autorizado aclara que las acciones de FRUTOS Y ZUMOS, S.A., de "The Coca Cola Company" están incluidas en las 7.699.723 acciones. Se advierte, pues, que el mandato de representación lo es para un número de acciones superior al que resulta ser titular FRUTOS Y ZUMOS, S.A., a la que pertenecían tan solo 606.608 acciones, lo cual quiere decir que, bajo la premisa de que el citado mandato constituyera prueba suficiente de la realización

de una efectiva actividad de gestión y administración de la participación de The Coca Cola Company, lo cierto es que no prueba que se trate de un mandato de FRUTOS Y ZUMOS, S.A., pues este se habría limitado a las 606.608 acciones de las que en ese momento era titular. Más bien parece que D. Pablo estaría actuando en nombre y por cuenta de todas las sociedades que constituyeron EMTEVALEX, S.L., pues el número de acciones para las que se otorga la representación coincide con el número de acciones que se aportaron a esta última sociedad. Este hecho se encuentra ratificado por las manifestaciones del representante autorizado del obligado tributario cuando afirma que: "Por otra parte, la tenencia de la cartera en Coca Cola Company tenía como finalidad principal el mantenimiento de un compromiso vinculante con el grupo de las sociedades embotelladoras de Coca Cola, y de forma conjunta con la propia Coca Cola Company, considerando que más del 90% de la cifra de negocios de Frutos y Zumos SA se genera por las ventas a sociedades nacionales y extranjeras embotelladoras de productos de Coca Cola Company".

**5.** Sin embargo, no podemos estar de acuerdo con la valoración de la prueba efectuada por la liquidación, y la conclusión que alcanza.

En efecto, la comunicación realizada por un empleado de FRUSA ( Pablo) al jefe ejecutivo de la Compañía Coca Cola, único documento aportado (según se manifiesta), entiende la liquidación no refleja una disposición de medios personales y materiales necesarios para colmar las exigencias del Régimen ETVE, por las razones que hemos transcrito, que son fundamentalmente dos: que no constan instrucciones o indicaciones sobre cuál es la posición de FRUSA en los asuntos que deban someterse a votación, ni el sentido de su voto; y, en segundo lugar, porque la comunicación no sólo se refiere a las acciones que FRUSA tenía en Coca Cola, sino que actuaría en nombre y por cuenta de todas las sociedades que posteriormente constituyeron Emtevalex.

Pues bien, partiendo de la premisa, puesta de relieve en la propia liquidación, de que la exigencia de medios personales y materiales ha de referirse sólo a los necesarios para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación (Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V411/2012, de 23/2/12), y que la Ley no establece unos medios materiales o personales mínimos para ejercer tales funciones, resulta cuando menos aventurado afirmar que una empresa como FRUSA carecía de esta organización, tan sólo por esas dos razones, cuando dispone de un departamento de administración donde se pueden desarrollar las funciones, que no son complejas, y tomar las decisiones, éstas sí pueden ser más complicadas, en orden al ejercicio de los derechos y obligaciones derivadas de la condición de socio.

Podríamos compartir la conclusión valorativa de la liquidación sobre la ausencia de indicaciones, pero no la conclusión derivada del hecho de que el representante de FRUSA ejerciera también como representante de otras sociedades, tenedoras de acciones de Coca Cola.

Es cierto que la carga de la prueba de esa organización, por mínima que sea, le corresponde a la empresa recurrente, pero no sólo puede considerarse prueba de dicha organización la mencionada comunicación.

En efecto, desde que en 1987 FRUSA adquirió 58.242 acciones de Coca Cola, y el 21/7/2003 absorbió a FRUDAVAL S.A., y adquirió 84.414 acciones de Coca Cola, hasta hacer el total de 606.608 acciones que aportó a la constitución de Emtevalex, es indudable que hubo de gestionar sus derechos y obligaciones referidas a estas acciones y tomar las correspondientes decisiones, por lo que es lógico pensar que su departamento de administración o financiero era organización suficiente a estos fines, como aduce la demanda, a salvo que se hubiera acreditado la externalización de estas funciones, que no consta.

Se indicó ante la Inspección que la gestión de la cartera de valores extranjeros (solo tenía las acciones de Coca Cola) correspondía al jefe de administración que ejercía funciones de dirección financiera, hasta finales de 2003, y a partir de ese momento la gestión se realizaba de forma conjunta por los socios del futuro proyecto de la entidad Emtevalex.

Aportó también la documentación acreditativa del depósito de las acciones en la entidad Merrill Lynch con tres órdenes de compra.

La liquidación realmente no consideró suficiente toda esta documentación, echando en falta que aportara más documentos, pero esta exigencia resultaría un tanto desproporcionada teniendo en cuenta los años transcurridos, y una lógica creencia de que ese requisito había sido validado por la Administración Tributaria en el procedimiento de verificación de datos llevado a cabo en 2003.

**6.** Una vez acogida la anterior alegación, se hace innecesario pronunciarnos sobre el argumento vertido por la demanda sobre las potestades de comprobación, al sostener que la liquidación no podía comprobar en 2011 los requisitos mencionados, por ser un ejercicio prescrito.

En cualquier caso, no podemos compartir la posición de la demanda en esta materia, pues la posibilidad de comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, pero posteriores a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos, ha sido proclamada por la más reciente jurisprudencia, de la que es ejemplo la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30/9/2019 (ECLI:ES:TS:2019:3037).

Por lo tanto, no existe ningún obstáculo legal para verificar en 2011, -ejercicio regularizado, no prescrito-, las circunstancias concurrentes en diciembre de 2004 (fecha de la aportación a la constitución de Emtevalex de las acciones que FRUSA tenía en Coca Cola), -ya vigente la LGT, y por tanto aplicable el artículo 115.1 LGT 2003-, sobre las que valorar si FRUSA reunía o no las condiciones legales para acogerse al ETV.

7. Es, por tanto, preciso partir de la conclusión que sostiene la liquidación de que la Inspección sí puede comprobar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 129 y siguientes de la LIS en el año 2004 pues del cumplimiento o no de los citados requisitos depende la tributación de las rentas generadas con ocasión de la liquidación de EMTEVALEX, S.L.

Y es que, de admitir la procedencia del régimen ETVE habría que admitir como valor (fiscal) de las participaciones de EMTEVALEX, S.L., el de mercado en el momento en que se realizó la aportación.

La tributación de la sociedad acogida al ETVE (artículo 117 TRLIS) respecto a las rentas derivadas de la transmisión de la participación correspondiente, en lo que ahora importa, permite la exención para evitar la doble imposición económica internacional en las condiciones y con los requisitos previstos en el artículo 21 de la Ley, que, como hemos dicho, concurrían,; y además la posibilidad de aplicar las deducciones por doble imposición interna, e incluso el régimen de exención del artículo 21.2 TRLIS.

Entiende la demanda, además, aplicable lo dispuesto en el artículo 118.1.a) TRLIS en el que se establece que:

"Artículo 118 Distribución de beneficios. Transmisión de la participación 1. Los beneficios distribuidos con cargo a las rentas exentas a que se refiere el artículo anterior recibirán el siguiente tratamiento: a) Cuando el perceptor sea una entidad sujeta a este impuesto, los beneficios percibidos darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos en los términos establecidos en el artículo 30 de esta ley".

Por su parte, el artículo 30 del mismo texto normativo dispone:

"Artículo 30 Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna

(...)

3. La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta ley.

4. La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de las siguientes rentas: a) Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado anterior. Cuando conjuntamente con las operaciones referidas en el párrafo anterior se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre ellos de acuerdo con las normas establecidas en este artículo".

Partiendo de las anteriores premisas, la demanda afirma que existiría esa doble imposición como consecuencia de la tributación de Emtevalex y de FRUSA por la misma renta; en el caso de Emtevalex por la renta obtenida por la transmisión de acciones de Coca Cola antes de su disolución, y en cuanto a FRUSA por la devolución a ésta de la parte correspondiente al capital social aportado en la constitución de Emtevalex y la correspondiente prima de emisión, dado que, como se ha dicho en los antecedentes, Emtevalex, una vez transmitió las acciones, en la autoliquidación del IS 2011, realizó un ajuste positivo por el importe correspondiente a la diferente valoración entre el valor de mercado de las acciones que aportó FRUSA a su constitución, en el momento de su aportación, y el valor fiscal, al que se registraron las mismas en aquel momento; y posteriormente realizó la correspondiente devolución de aportaciones a los que habían sido sus socios, entre otros FRUSA, transfiriéndoles la parte correspondiente al capital social aportado y la prima de emisión.

En definitiva, los hechos sobre los que se asienta esta deducción, no controvertidos son, como se ha descrito en el relato de hechos relevantes, que Emtevalex, tras la enajenación de su cartera de acciones de Coca Cola, y realizar un ajuste positivo en la autoliquidación del 2011, distribuyó entre sus socios los beneficios contables derivados de dicha enajenación y adjudicó a los mismos el remanente del haber social, ascendiendo todo ello en el caso de FRUSA a 31.026.621,42 Euros.

La liquidación niega la aplicabilidad de esta exención, que fue practicada por la autoliquidación objeto de la regularización, exclusivamente por la razón dicha, por carecer de la organización necesaria de medios personales y materiales que permitiera la aplicación del régimen especial; y habiendo sido estimada esta alegación, procede la

estimación del recurso, porque los restantes motivos se articularon en la liquidación, y también por parte de la demanda, condicionados a que no fuera aplicable el régimen ETVE., que hemos dicho sí era aplicable.

#### **Cuarto.**

la validez de la renuncia a la aplicación del régimen Especial del Capítulo VIII del Título VII TRLIS (Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social en el IS), y el derecho a aplicar la exención prevista en el artículo 21 TRLIS.

Además de lo anterior, que sería suficiente para estimar la demanda, con un contenido ciertamente subsidiario, sostiene la demanda que FRUSA renunció inicialmente a la aplicación del mencionado régimen especial (FEAC), por lo que no habría diferencia de valores.

Reconoce que en la escritura pública de constitución de Emtevalex, todos los socios, entre los que se encontraba FRUSA, se acogieron al régimen especial del Capítulo VIII, del Título VIITRLIS, opción que fue formalmente comunicada a la Administración Tributaria. Ahora bien, sostiene que el artículo 84.2 TRLIS posibilita la renuncia al régimen especial, mediante la integración en la base imponible de las rentas derivadas de la transmisión de la totalidad o parte de los elementos patrimoniales, y esto es lo que hizo FRUSA cuando aportó a la constitución de Emtevalex las acciones de las que era titular en Coca Cola, y así se desprende de la nota 7 de la Memoria de las cuentas anuales del 2004/2005.

El TEAC desmiente esta interpretación porque en la mencionada nota 7 de la Memoria no se recoge la renuncia, y porque la opción expresa de todos los socios no podría quedar enervada por una eventual renuncia tácita.

Pero esta cuestión resulta ciertamente irrelevante, -como motivo de estimación de la pretensión actora, y como motivo de desestimación de la misma-, porque, como hemos dicho y sostuvo la liquidación, el régimen especial FEAC se aplicaría a la aportación no dineraria, esto es a la aportación a la constitución de EMTEVALEX de las acciones que FRUSA tenía en Coca Cola de no operar el régimen ETVE, que hemos admitido.

Así las cosas, operaría plenamente el régimen especial ETVE, en virtud del cual habría que entender que FRUSA había tributado en 2004, aunque efectivamente no lo hubiera hecho por aplicación de la exención que conlleva este régimen especial, por lo que en 2011 al recibir la devolución de la aportación realizada en su día a Emtevalex debió aplicar, como hizo, la deducción por doble imposición.

#### **Quinto. Sobre el alcance de la estimación del recurso.-**

Como dijimos más arriba, la regularización no sólo comprendió la eliminación de la deducción por doble imposición interna, por la liquidación de Emtevalex, sino también lo relativo a la libertad de amortización prevista en la disposición adicional 11ª TRLIS sobre dos elementos del inmovilizado material.

Sobre este segundo aspecto nada se ha argumentado en la demanda, por lo que ha de confirmarse la liquidación, que en esto se ajusta a derecho.

Esto supone la estimación parcial del recurso y la anulación de la liquidación sólo en el segundo aspecto de la regularización, conforme hemos razonado.

#### **Sexto. Costas.**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, al estimarse la pretensión actora que en la forma planteada deja incólume una parte de la liquidación, no procede hacer expresa condena en costas.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

### **F A L L A M O S**

ESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo número 109/2018, interpuesto por la entidad FRUSA, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 4/12/2017, ya mencionada, que se anula por no ser ajustada a derecho, en cuanto a lo impugnado en este recurso, conforme al fundamento de derecho sexto, sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.