

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081950

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 18 de febrero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 34/2018

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC). Motivo económico válido. Escisión parcial. Escisión de parte del patrimonio a favor de una entidad de nueva creación. Alcanzar una mejor eficiencia fiscal no es un impedimento a la aplicación del régimen fiscal. Ahora bien, esto no quiere decir que deba concurrir una ventaja fiscal distinta del diferimiento para que pueda aplicarse la norma antiabuso del art. 96.2. TR Ley IS. En la operación de escisión parcial de los inmuebles a una entidad que al poco tiempo vende uno de los inmuebles no se aprecia motivo económico válido por varias razones: la salida del patrimonio del inmovilizado material no se refleja en la cuenta de resultados, no hay transmisión de personal ni de medios materiales, la entidad adquirente, que realiza la actividad de alquiler, vende el inmueble enseguida la escisión su etc.). **Compensación de bases imponibles negativas (BIN). Declaración tributaria. Opciones.** Se alega infracción del art 25 TR Ley IS al no admitir la Inspección la compensación de una mayor BIN y que se compensen en otros ejercicios posteriores bases aun pendientes de compensar. Para el TEAC como el importe que quiere compensar ya lo había sido en otra autoliquidación no se admite esa mayor compensación, considerando esta como una opción. Sin embargo, la interpretación del art. 119.3 LGT debe conectarse con el principio de integra regularización. El contribuyente tiene derecho a compensar esa mayor BIN, siempre dentro de los límites legales cuantitativos de aplicación.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 103, 119 y 135.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15, 25 y 96.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 161.
Código Civil, art. 3.
Constitución española, art. 9.

PONENTE:

Don Rafael Molina Yeste.

Magistrados:

Don RAFAEL MOLINA YESTE
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000034 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00648/2018

Demandante: DISTRIBUIDORA LANZAMIENTOS, S.L.

Procurador: JOSE ANDRES CAYUELA CASTILLEJO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL MOLINA YESTE

SENTENCIA N° :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a dieciocho de febrero de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso-administrativo número 34/2018, interpuesto ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por el Procurador D. JOSE ANDRES CAYUELA CASTILLEJO, en nombre y representación de la mercantil DISTRIBUIDORA LANZAMIENTOS, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 4/12/2017, reclamación número 415/15, interpuesta contra la Resolución dictada por el TEAR de Madrid, de fecha 30 de septiembre de 2014, recaída en el expediente 28/15.957/11, relativo a Liquidación Administrativa girada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, nº de referencia A0271761542, por un importe total a ingresar de 438.612,83 €. Se ha personado como parte la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora formula el presente recurso en impugnación de los actos antes indicados por medio de escrito presentado ante esta Sala y, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó a dicha parte para que formalizara la demanda, evacuando el trámite en tiempo y forma, en la que verificó la exposición de hechos y alegó los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su pretensión en el suplico de la demanda, interesando que se anulen las resoluciones impugnadas.

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada presentó escrito de contestación con la alegación de hechos y la fundamentación jurídica pertinente, solicitando la desestimación del recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Continuado el proceso por sus trámites, hallándose concluidas las actuaciones y pendientes de señalamiento para votación y fallo, se señaló el día 4 de febrero de 2021, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del recurso todas las prescripciones legales.

Cuarto.

La cuantía del recurso ha quedado fijada en 442.088,93 euros.

Ha sido ponente D. Rafael Molina Yeste, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del recurso.**

Se somete a revisión jurisdiccional la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 4/12/2017, reclamación número 415/15, interpuesta contra la Resolución dictada por el TEAR de Madrid, de fecha 30 de septiembre de 2014, recaída en el expediente 28/15.957/11, relativo a Liquidación Administrativa girada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, nº de referencia A0271761542, por un importe total a ingresar de 438.612,83 €.

Segundo. Antecedentes de hecho de especial relevancia.

Son hechos relevantes que resultan del expediente administrativo y de los autos los siguientes:

1.- En fecha 19/11/10 se dictó acuerdo de liquidación como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas a la interesada y se instruyó, en fecha 29/06/2010, acta modelo A02 y número de referencia 71761542.

La actividad desarrollada por el obligado tributario en el periodo comprobado, clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 6.196, fue COM. MAYO. LIBROS PERIODICOS Y REVISTAS.

2.- Mediante escritura pública de 27/05/2005, se formalizó la escisión parcial de Distribuidora Lanzamiento SL., mediante el traspaso en bloque de parte del patrimonio de la escindida a la sociedad beneficiaria de nueva creación NAVAIX PROPERTIES SL., de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo VIII de la Ley de Sociedades Anónimas, acogiéndose en cuanto a su régimen fiscal a lo dispuesto en el capítulo VIII del Título VII de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La entidad beneficiaria de la escisión parcial es una sociedad de nueva creación, que se constituye en 2005 y con el carácter de sociedad patrimonial, denominada NAVAIX PROPERTIES SL.

3.- La Inspección entiende que en este caso no resulta aplicable a la operación de escisión parcial de la sociedad objeto de comprobación el régimen especial. Considera que la operación de escisión parcial no responde a una verdadera racionalización o reestructuración empresarial, que tenga por finalidad el mejor desarrollo de las entidades participantes en la operación, en consecuencia no se aprecia por parte de la Inspección la existencia de un motivo económico válido, contrariamente concluye que lo que se pretende conseguir es una ventaja fiscal a través de la articulación de varios negocios jurídicos sucesivos.

4.- No obstante, con fecha 10/06/11 se procedió a anular la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, por importe de 431.978,43 € (344.618,94 € de cuota y 87.359,49 € de intereses de demora), y a dictar nueva liquidación de acuerdo con el procedimiento de tasación pericial contradictoria practicado iniciado por escrito de la interesada de fecha 14/12/2010, y del que resultó finalmente una deuda de 438.612,83 € (342.370,01 € de cuota y 96.242,82 € de intereses de demora).

5.- Disconforme, interpuso reclamación económico-administrativa, en la que, una vez puesto de manifiesto el expediente, formuló (escritos de 09/05/12 y 08/04/13), en síntesis, las siguientes alegaciones:

"1. La aplicabilidad del régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII del RDL 4/2004.

2. Subsidiariamente, alega la infracción, del artículo 103.3 de la LGT al no habersele facilitado las hojas de valoración emitidas por el tercer perito en el expediente de tasación pericial contradictoria del que deriva la liquidación, por lo que se le ha ocasionado indefensión; del artículo 135.4 LGT y 161.5 del RGAT al haberse tenido en cuenta la valoración del tercer perito cuando era superior a la del perito de la Administración, en el caso de la valoración de las oficinas KN y LN; del artículo 25 del TRLIS al haber compensado incorrectamente las bases imponibles; y, por último, del 15.9.c TRLIS, al no haber tenido en cuenta el efecto de la depreciación monetaria."

6.- El TEAR de Madrid, mediante resolución de fecha 30 de septiembre de 2014, acordó "Estimar en parte la reclamación de conformidad con lo expuesto en el Fundamento de Derecho Cuarto.", esto es, estimó en parte la reclamación nº 28/15957/11, desestimando el resto de motivos recursivos, y confirmando la liquidación impugnada.

En su Fundamento de Derecho Cuarto, literalmente transcrito, se alegaba y resolvía lo siguiente:

" CUARTO: Alega, subsidiariamente en siguiente lugar, la infracción del artículo 135.4 LGT y 161.5 del RGAT al haberse tenido en cuenta la valoración del tercer perito cuando era superior a la del perito de la Administración, en el caso de la valoración de las oficinas KN y LN.

Según el artículo 135.4. de la Ley, 58/03, General Tributaria , establece que, "La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria".

En este caso, efectivamente, tal y como alega la parte reclamante, la liquidación resultante no puede superar los citados límites, lo cual, a la vista del expediente y de las pruebas aportadas, sucede en el caso de las oficinas KN, SN y LN, en las que el valor fijado por el perito de la Administración ascendió a 205.931,50 €, 196.391,50 € y 1.295.850 €, respectivamente, y el valor fijado por el tercer perito, y que fue el que se tuvo en cuenta a la hora de practicar la liquidación, fue de 240.546,00 € 233.998,00 € y 1.306.970,00 €, respectivamente, por lo que cabe, en este punto, acoger las alegaciones de la reclamante."

7.- En ejecución de la Resolución del TEAR de Madrid, de fecha 30 de septiembre de 2014, se dictó con fecha 1 de diciembre de 2014, notificada según parece constar en su parte superior y reconoce la actora en fecha 4/12/2014 -según se admite en el Hecho Séptimo de la demanda-, de conformidad con el art. 66 RD 520/2005, acto administrativo en ejecución de la resolución de dicho Tribunal acordando:

"- ANULAR la liquidación con nº de referencia A2885011030000528 practicada DISTRIBUIDORA LANZAMIENTOS SL, derivada del procedimiento de tasación pericial contradictoria correspondiente al concepto Impuesto sobre Sociedades, periodo 2005 e importe 438.612,83 euros.

- PRACTICAR NUEVA LIQUIDACIÓN al mismo contribuyente por el mismo concepto periodo con las cuantías de cuota e intereses de demora determinadas en los Fundamentos de derecho cuarto y quinto del propio acuerdo de fecha 1 de diciembre de 2014".

- En el Acuerdo se indica que habiendo ingresado 438.612,83 euros, procedía reconocerle la devolución del ingreso realizado. No obstante, el ingreso se aplicaba a la nueva liquidación a practicar, por lo que si la deuda tributaria era de 442.088,93 euros, y el importe ingresado 438.612,83 euros, el importe a ingresar tras la compensación era de 3.476,10 euros, reconociendo finalmente a favor del contribuyente los intereses de demora correspondientes al importe de 438.612,83 euros desde el 21 de julio de 2011, fecha de realización del ingreso indebido hasta la fecha de dicho acuerdo que procedía a compensar de oficio.

Al Acuerdo se adjuntó el correspondiente documento de pago, sin que conste el planteamiento de incidente de ejecución ante el TEAR de Madrid del citado Acuerdo de fecha 1 de diciembre de 2014.

8.- Contra la Resolución del TEAR, de fecha 30 de septiembre de 2014, se interpuso recurso de alzada con las siguientes alegaciones:

-Infracción de los artículos 96.2 de la LIS y 9.3 CE en lo que respecta al principio de seguridad jurídica, al resultar aplicable el régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII del RDL 4/2004.

-Infracción del artículo 25 de la LIS en relación con la compensación de las Bases imponibles negativas. Resolución contra la que se acciona jurisdiccionalmente, así como de las que trae causa.

Tercero. Motivos recursivos de la parte demandante y oposición de la Abogacía del Estado.

En el escrito rector del presente procedimiento tras una sucinta exposición sobre los antecedentes de hecho de la cuestión litigiosa se enumeran los siguientes motivos de impugnación, que serán posteriormente desarrollados, y que se intitulan del siguiente modo:

"I) Motivo principal de impugnación: Infracción del Artículo 96.2 L.I.S . y de los Artículos 3.1 C.C . y 9.3 de la Constitución Española , en lo que respecta al Principio de Seguridad Jurídica que el mismo protege."

En síntesis, considera aplicable, a la escisión operada, el Régimen Especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII de la L.I.S., por haber concurrido un motivo económico válido.

Sostiene, asimismo, que la infracción de los preceptos antecedentes determina que se haya infringido, igualmente, el artículo 84.1 L.I.S., al haberse efectuado la imputación de renta que este precepto impide.

" II) Motivo subsidiario de impugnación: Subsidiariamente, para el solo caso de que no prospere el motivo anterior, se ha incurrido en infracción de:

- Artículos 135.4 L.G.T . y 161.5 Real Decreto 1.065/2007, de 27 de julio .

- Artículo 25 L.I.S ., sobre compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores."

En base a lo expuesto suplica:

"Primero. Anular la Resolución dictada con fecha 4 de diciembre de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, Reclamación número 415/2015 y, consiguientemente la Liquidación girada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, por infracción de los Artículos 84.1 y 96.2 RDL 4/2004, de 5 de marzo ; Artículos 3.1 C.C ., 9.2 C.E. y doctrina invocada.

Declare, en consecuencia, que a la operación de escisión objeto de la escritura autorizada por el Notario de Madrid D. Luis Núñez Boluda el 30 de junio de 2005, bajo el número 2.126 de orden de su protocolo, le es aplicable el Régimen Especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del RDL 4/2004.

Segundo. Subsidiariamente, para el solo caso que no prospere el motivo anterior, anular la precitada Resolución por:

1. Infringir lo establecido en los Artículos 135.4 L.G.T . y 161.5 Real Decreto 1.065/2007, de 27 de julio .
2. Infringir lo establecido en el Artículo 25 L.I.S ., sobre compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Tercero. Imponer las costas procesales a la Administración demandada."

Tales motivos de impugnación son puntual y detalladamente rebatidos por la defensa de la Administración demandada interesando la íntegra confirmación del acto administrativo recurrido con expresa imposición de costas a la parte recurrente con fundamento en los razonamientos que expone en su escrito de contestación.

Cuarto. Sobre la existencia de motivo económico válido.

Procede traer a colación sobre la existencia de motivo económico válido la siguiente doctrina que se condensa en el FD 3º de la sentencia de esta Sección, de fecha 16 de julio de 2020, rec. 128/2017, en la que podemos leer:

" TERCERO.- Sobre la existencia de motivo económico válido.

A.- Como hemos descrito el debate se centra en lo establecido en el art. 96.2 del TRLIS, que establece que no se aplicará el régimen especial " cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

Conviene reparar en que lo que permite aplicar la norma es que el " principal objetivo" buscado por la operación, en éste caso de escisión, sea "el fraude o la evasión fiscal". No excluye la norma que junto a dicho objetivo puedan también concurrir motivos económicos. Debe realizarse por ello una valoración conjunta de la operación realizada y analizar en cada caso si la finalidad buscada ha sido esencial o principalmente fiscal.

Como razona la STS de 22 de diciembre de 2016 (Rec. 2804/2015) " la inexistencia de motivos económicos válidos puede constituir una presunción de que la operación ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal" -en este sentido la norma dice que el régimen especial " no se aplicará cuando a operación no se efectúe por motivos económicos válidos"- . En este sentido, la STJUE de 10 de noviembre de 2011 (Asunto Foggia C-126/10) que " el concepto de «motivos económicos válidos»....va más allá de la búsqueda de una ventaja puramente fiscal". Añadiendo que " puede constituir un motivo económico válido una operación de fusión basada en varios objetivos, entre los que pueden también figurar consideraciones de naturaleza fiscal, a condición no obstante de que estas últimas no sean preponderantes en el marco de la operación proyectada". Y que "para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma". Sin que nada se oponga a que "una operación de fusión que lleve a cabo una reestructuración o una racionalización de un grupo que permita reducir los gastos administrativos y de gestión de éste pueda tener motivos económicos válidos". No obstante, acto seguido el TJUE matiza que "si se admite sistemáticamente que el ahorro de los costes estructurales resultantes de la reducción de los gastos administrativos y de gestión constituye un motivo económico válido, sin tener en cuenta los otros objetivos de la operación proyectada, y más en particular las ventajas fiscales, la regla enunciada en el artículo 11, apartado 1, letra a) , de la Directiva 90/434 se vería privada completamente de su finalidad, que consiste en salvaguardar los intereses financieros de los Estados miembros al establecer, con arreglo al noveno considerando de dicha Directiva, la facultad de estos últimos de denegar la aplicación de las disposiciones previstas por la Directiva en caso de fraude o de evasión fiscal ". Por ello, concluye que " nada se opone, en principio, a que una operación de fusión que lleve a cabo una reestructuración o una racionalización de un grupo que permita reducir los gastos administrativos y de gestión de éste pueda tener motivos económicos válidos".

En suma, sin negar que puedan concurrir motivos económicos en la operación de escisión, lo que debemos hacer es analizar si de las argumentaciones dadas por la Administración puede deducirse, valorando la operación en su conjunto, que la finalidad ha sido esencialmente fiscal.

De aquí la importancia que tiene, como razonamos en nuestra SAN (2ª) de 13 de octubre de 2016 (Rec. 123/2011), que la Administración razone y haga explícita la ventaja fiscal que se obtiene con la fusión o escisión. De forma tal que si, como razona la STJUE de 20 de mayo de 2010 (Asunto Zwijnwnburg C- 352/08), realizamos un examen global de lo realizado y no puede afirmarse que el objetivo principal de la operación sea fiscal - STJUE de 10 de noviembre de 2011 (Asunto Foggia C-126/10)-, no será posible aplicar al art. 96.2 del TRLIS. Si llegamos, por el contrario, a la solución opuesta, habrá de aplicarse el régimen establecido en los arts. 82 y ss. del TRLIS.

Nuestro Tribunal Supremo, también sigue esta línea interpretativa. Y así, en la STS de 28 de junio de 2012 (Rec. 1259/2009) nos enseña que " a la hora de analizar cuál ha sido la finalidad o propósito de la operación, debe procederse a una valoración global de las circunstancias concurrentes, anteriores y posteriores a la fusión, y examinar si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley, que no son otros que conseguir que la fiscalidad no resulte un obstáculo en la toma de decisiones sobre reestructuraciones de empresas, de manera que la fiscalidad se aprecie como un elemento neutral en dichas decisiones y no sea la causa principal de su realización". Doctrina reiterada en las más reciente STS de 26 de mayo de 2015 (Rec. 2408/2014), en la que nuestro Tribunal exige el análisis concreto de cada operación, indicando que " cuando se trata de analizar operaciones societarias con el objetivo de comprobar si pueden acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores, y, por ello, de determinar si existen motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial, que permitan descartar que su finalidad principal fuera el fraude o la evasión fiscal, han de considerarse las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores a la operación, porque, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de la misma, como exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea". Y en la STS de 26 de mayo de 2015 (Rec. 2017/2013) insiste en que a la " hora de analizar cuál ha sido la finalidad o propósito de la operación, debe procederse a una valoración global de las circunstancias concurrentes, anteriores y posteriores a la fusión, y examinar si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley, que no son otros que conseguir que la fiscalidad no resulte un obstáculo en la toma de decisiones sobre reestructuraciones de empresas, de manera que la fiscalidad se aprecie como un elemento neutral en dichas decisiones y no sea la causa principal de su realización". Y añade, en relación con la carga de la prueba que " en los casos que la Administración Tributaria, a través de la correspondiente comprobación pruebe que la operación se ha instrumentalizado persiguiendo principalmente dicho objetivo de evasión fiscal y proceda a regularizar la situación aplicando las reglas generales de la Ley, como es el caso presente, compete a la parte, en aplicación de la carga de la prueba contenida en el art. 114 de la LGT desvirtuar los hechos constatados".

En todo caso, que el hecho de alcanzar una mejor eficiencia fiscal no es, desde luego, un impedimento a la aplicación de este régimen especial. Como tampoco lo es pretender obtener las ventajas fiscales en sí del régimen de diferimiento, pues si tales ventajas fueran las únicas obtenidas, y la operación respondiera a una racionalización o reestructuración empresarial, no cabría sino conceder el régimen, ya que como se puso de manifiesto por la Resolución del TEAC de 19 de enero de 2007 , " no tendría sentido aplicar la cláusula antifraude precisamente para evitar el diferimiento que el régimen especial conlleva, pues en ese caso nunca resultaría aplicable dicho régimen", siempre que, junto a él, existan razones fundadas que evidencien una mejora de la estructura económica o una mayor racionalización de las actividades, pues la planificación fiscal de las actividades económicas es un comportamiento perfectamente legítimo.

Ahora bien, en contra de lo que razona la recurrente, esto no quiere decir que deba concurrir una ventaja fiscal distinta del diferimiento para que pueda aplicarse la norma antiabuso contenida en el art. 96.2 TRLIS .Lo que está diciendo el TEAC, con razón, es que en general, al aflorar una plusvalía lo normal será tributar por la misma; no obstante, para no dificultar las reorganizaciones empresariales se permite que las mismas no tributen cuando concurre un "motivo económico válido", evitando así que motivos fiscales disuadan al contribuyente de realizar reorganizaciones empresariales que, desde un punto de vista económico, puedan ser necesarias. Por eso, una vez que se de dicho motivo económico válido, no cabe razonar que dicho motivo se ha buscado para eludir que tribute la plusvalía; otra cosa distinta es que no exista tal motivo, pues en tal caso si se estaría eludiendo tributar por la plusvalía.

B.- Lo esencial, por lo tanto, y de ello depende la suerte del litigio, es determinar si existe o no "motivo económico válido".

Como afirma la STS de 23 de noviembre de 2016 (Rec. 3742/2015), siempre que el proceso, en este caso de escisión, " aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que, en los términos legales, "...la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal...",...Lo cual conduce a que sea necesario, caso por caso, despejar el concepto jurídico indeterminado de "motivo económico válido", que lógicamente surgirá del conjunto de circunstancias concurrentes en cada caso,...".

Asimismo, nos remitimos a la SAN, de fecha 22 de junio de 2020, rec. 535/2017, en la que tras exponer el marco sustantivo de aplicación y la jurisprudencia aplicable se concluye: " Por tanto, es una cuestión fáctica

probatoria, la acreditación por parte de la recurrente de que existían motivos económicos válidos en la fusión, al margen del exclusivo beneficio fiscal."

Quinto. Análisis jurisdiccional de los motivos principales de impugnación.

Desarrollo de la posición argumental actora

Por lo que respecta al motivo principal de impugnación la parte recurrente argumentalmente postula (bajo el rótulo "Inexistencia de fraude o evasión fiscal en la operación de escisión") que el razonamiento denegatorio del TEAC resulta "totalmente erróneo, tendencioso y arbitrario" (sic).

Concluye, contrariamente a lo sostenido por el TEAC, que "no se perseguía, porque no podía haber, ningún ahorro fiscal en la venta de una Nave en sede de la sociedad beneficiaria de la escisión."

Razona, a estos efectos, que la nave industrial vendida pertenecía originariamente a una entidad absorbida por la recurrente, realizándose dos operaciones consecutivas de reestructuración o racionalización de las actividades empresariales del grupo:

a) Absorbió a la entidad Editorial Andina, SA, operación a la que aplicó el régimen fiscal especial, y

b) La recurrente se escindió parcialmente traspasando todos los inmuebles a la sociedad Navaix Properties S.L., tanto los provenientes de Editorial Andina, S.A. como los que ya eran de su propiedad.

Y puntualizando que:

c) Los inmuebles involucrados ascendían a un total de doce, representando el valor de la nave transmitida el 9,69% del patrimonio total transmitido (valor según el Tercer Perito en el expediente de tasación pericial contradictoria).

d) El valor contable de la nave industrial era de 69.116,39 euros, fue transmitida por 150.253 euros, por lo que "la plusvalía latente inherente a la misma solo ascendía a 81.136,61 euros".

e) Subraya que Editorial Andina, SA, presentó autoliquidación por el IS, ejercicio 2004, declarando unas bases imponibles pendientes de compensar de 373.551,22 euros, "por lo que si hubiera vendido ella la Nave no hubiera ingresado cantidad alguna, al haber compensado aquellas con el beneficio obtenido (81.136,61 €)". Y que la propia recurrente disponía de pérdidas acumuladas suficientes (625.072,89 € en 2004, y 245.717,26 € en 2005) para haber compensado la totalidad del beneficio generado por la venta de la repetida nave (81.136,61 €), sin que se aportasen a Navaix Properties ninguna de las bases imponibles negativas.

Sostiene, pues, que Navaix soportó una tributación superior a la que hubieran soportado Editorial Andina SA, o Distribuidora de Lanzamientos SL, "si cualquier de ellas hubiera vendido la nave", reprochando al TEAC, y precedentemente al TEAR y al Acuerdo de Liquidación, que no se haga "intencionadamente, mención o comentario alguno sobre esta realidad, siendo total e injustamente despreciada, aun habiéndose puesto de manifiesto durante el proceso de inspección, pues desvirtúa y ridiculiza claramente el único motivo para rechazar la aplicabilidad del Régimen Especial: presunto ahorro fiscal". Apoya su tesis en la SAN, de 29 de mayo de 2014, rec. 299/2011.

En definitiva, argumenta que "resulta totalmente erróneo, tendencioso, arbitrario y no conforme a derecho afirmar, como hace el T.E.A.C., que la Nave de Valdemoro constituía uno de los principales activos de la sociedad y, más aún, que se llevó a cabo un proceso de fusión y otro posterior de escisión, involucrando 12 inmuebles por valor total de 2.022.785,50 €, empleados y otros activos, con el aparente fin de obtener un beneficio fiscal irreal en la venta de dicha nave por un precio de 150.253 € y una ganancia de 81.136,61 €".

Posteriormente se razona sobre la existencia de un motivo económico válido, basado, en síntesis, en que dado que la actividad editorial generaba considerables pérdidas, se pretendía independizar la actividad editorial - que se centralizaba en la recurrente- de la actividad de arrendamiento de inmuebles - que mediante la escisión parcial pasaba a desarrollarla Navaix Propiertis-, por lo que el patrimonio inmobiliario quedaba desvinculado del riesgo económico de la actividad editorial.

Insiste la recurrente en que "no existe precepto o resolución de ningún tipo que exija la realización de nuevas inversiones para poder aplicar el Régimen Especial.", por lo que "desvincular el riesgo empresarial de los activos inmobiliarios" constituye un motivo económico válido.

Su única intención ha sido la reestructuración, racionalización y optimización empresarial, apelando a la interpretación finalista de la norma y a la vulneración del principio de seguridad jurídica.

La defensa de la Administración demandada asume el criterio de la Inspección, así como el del TEAR y TEAC.

Criterio de la Sección

La cuestión principal planteada y que debe ser resuelta es determinar si la operación de escisión parcial llevada a cabo por la recurrente el 13/10/2005 cumple los requisitos fijados en el Capítulo VIII del TRLIS para acogerse a los beneficios fiscales del Régimen Especial de fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias. Y ello partiendo de la base de que la Inspección entiende que la parte de patrimonio segregada constituye una rama de

actividad, tal y como la define el artículo 83.4 del TRLIS, por tanto, la cuestión objeto de controversia se centra en determinar si la escisión parcial obedeció a motivos económicos válidos.

La Sección, tras la valoración global del acervo probatorio, las resoluciones impugnadas y las posiciones jurídicas de las partes procesales, concluye apreciando que no ha existido un motivo económico válido en la operación de escisión parcial que desembocó en la venta de la nave industrial, asumiendo plena e íntegramente los argumentos y el criterio de la Inspección, del TEAR y del TEAC, que se estima razonado y razonable. Y ello con fundamento en las siguientes consideraciones:

(1) La entidad beneficiaria de la escisión parcial es una sociedad de nueva creación, que se constituye en 2005 y con el carácter de sociedad patrimonial, denominada Navaix Properties SL.

(2) El capital de esta nueva sociedad se adjudica a los socios de Distribuidora Lanzamientos SL, en idénticas proporciones a las que ostentaban en esta sociedad, en contraprestación del patrimonio escindido y aportado por esta última a Navaix Properties SL.

(3) La sociedad beneficiaria del patrimonio (Navaix Properties S.L.), procede a la transmisión de uno de los inmuebles, (Nave industrial nº 15, ubicada en la Avda. de Madrid nº 29 Valdemoro (Madrid), con fecha de la transmisión el día 24 de noviembre del año 2005, recordemos que la escritura pública de escisión parcial es de fecha 5/6/2005. Es un elemento relevante el tiempo transcurrido desde el otorgamiento de la escritura de escisión parcial hasta la venta de la nave (cuatro meses y medio).

(4) En la escritura de escisión parcial se transmiten en bloque todos los bienes inmuebles arrendados o en expectativa de ser arrendados que poseía Distribuidora Lanzamientos (3 oficinas, 8 plazas de garaje, y una nave industrial). En consecuencia, la salida del patrimonio del inmovilizado material no se refleja en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias a través del correspondiente beneficio o pérdida por venta de inmovilizado material.

(5) No se produce transmisión de personal alguno.

(6) Tampoco se produce la transmisión de otros medios materiales para el desarrollo de la teórica nueva actividad que debe realizar la entidad creada y beneficiada por la escisión.

(7) Navaix Properties SL, desde su creación está dada de alta en el epígrafe 861.2, alquiler de locales industriales, y en fecha 30/11/2005 vende la nave industrial, justo un mes después desde que la escritura pública de escisión parcial se inscribiera en el Registro Mercantil.

(8) Navaix Properties SL., declara en el ejercicio 2005 en el Impuesto sobre Sociedades la venta de la nave industrial, pero como sociedad patrimonial y acogiéndose, por tanto, a una tributación del 15%. Las sociedades Distribuidora Lanzamientos SL y Navaix Properties SL, comparten el mismo domicilio social.

Por su parte Distribuidora Lanzamientos SL tributa al tipo general del 35%; por el contrario, de no haberse producido la escisión el sujeto pasivo debería haber tributado por este beneficio al 35%.

(9) En el conjunto de inmuebles transmitidos se encuentra el inmueble sede de la actividad, Oficina LN, que junto con la nave transmitida son los dos inmuebles de mayor valor dentro del patrimonio traspasado -la nave es el segundo elemento patrimonial con mayor valor de mercado-. Y debe reiterarse que salvo la nave industrial, el resto de elementos patrimoniales (oficinas y garajes), se encuentran donde la recurrente tiene su domicilio social y fiscal, y Navaix su domicilio social.

(10) Este inmueble que para Distribuidora Lanzamientos antes de la escisión era de su propiedad y por el que no paga alquiler alguno, después de la escisión pasa a ser propiedad de Navaix y, en consecuencia, Distribuidora de Lanzamientos pasa a pagar el correspondiente alquiler con lo que su complicada situación económica resulta perjudicada.

(11) No parece que las dos sociedades hayan independizado decisiones de inversiones por cuanto no existe ninguna inversión nueva, ni una mayor eficiencia en los recursos, limitándose la actora a manifestar que ningún precepto o resolución exige realizar nuevas inversiones para aplicar el régimen especial. Esto es, con posterioridad a la escisión parcial no consta ninguna inversión dirigida a explotar o incrementar la actividad arrendaticia con nuevos activos, por lo que tras la venta de la nave industrial y el alquiler de la oficina a la transmitente, no se han adquirido nuevas plazas de garaje, locales u oficinas para ser alquilados a terceros.

(12) La sociedad beneficiaria no ha realizado nuevas inversiones en bienes propios de la actividad económica que tenía que desplegar, siendo que uno de sus activos lo vende a los cuatro meses y medio (nave de Valdemoro), y que los rendimientos del otro, la oficina sede de la actividad de Distribución Lanzamientos, proceden precisamente de la sociedad transmitente.

(13) No se advierte en la operación una mayor eficiencia en la utilización de los recursos, ni una capacidad superior de endeudamiento, aunque se hayan independizado dos actividades empresariales.

(14) Ante la inspección se alegó como motivo de la ausencia de ventaja fiscal o ahorro los costes derivados de la intervención profesional que conllevan estas operaciones societarias, circunstancia que difiere de los motivos invocados en sede judicial.

(15) Por lo que respecta al ahorro fiscal invocando que disponía la recurrente, al igual que la sociedad absorbida, de bases imponibles negativas por lo que de haber enajenado ella la nave industrial no habría tributado más que la sociedad beneficiaria de la escisión, esto es, que Navaix ha tributado más que si la hubiera vendido la

recurrente, debe señalarse, como argumenta el TEAC, que en ese supuesto ciertamente se habrían utilizado dichas bases imponibles negativas pero las mismas ya no estarían disponibles para ejercicios futuros "provocando en definitiva un menor ahorro fiscal en términos de crédito fiscal futuro".

En consecuencia, la exclusión al obligado tributario del régimen especial por no existir en la operación de escisión parcial analizada un motivo económico válido resulta razonada y razonable, como se motiva en el Acuerdo de Liquidación.

Tampoco consideramos que se haya probado por la actora, carga que le incumbe de conformidad con el art. 105.1 LGT, la reestructuración, racionalización y optimización empresarial que postula.

Sexto. Examen jurisdiccional de los motivos subsidiarios.

Sobre la liquidación dictada en ejecución de la resolución del TEAR

En otro orden de análisis, por lo que respecta a los motivos subsidiarios, se invoca, en primer lugar, que pese a que el TEAR de Madrid estimó parcialmente su reclamación la AEAT " volvió a liquidar erróneamente en ejecución de dicho fallo", acompañando a la demanda copia de dicha liquidación de fecha 1 de diciembre de 2014, notificada en fecha 4 de diciembre de 2014, tal y como reconoce la actora en el hecho séptimo de su demanda.

A estos efectos, se efectúa un análisis comparativo entre la " nueva liquidación errónea AEAT" y la que considera " liquidación correcta", -todo ello sin perjuicio de que es estime el siguiente motivo subsidiario de impugnación relativo a las bases imponibles negativas, tal y como se advierte en el cuadro comparativo-, cuyo resultado arroja la cifra de 9.086,36 euros que sostiene se le están exigiendo de más.

En efecto, la liquidación de fecha 1 de diciembre de 2014, notificada el día 4, se dictó en ejecución de la resolución de TEAR de Madrid, de 30 de septiembre de 2014, que estimó parcialmente su reclamación en el particular referido a que la Administración ha tenido en cuenta la valoración del tercer perito cuando ésta era superior a la del perito de la Administración -oficinas KN , SN y LN-.

Respecto a esta cuestión se dictó la oportuna liquidación a los efectos de ejecutar la resolución del TEAR, por lo que si estaba disconforme con la misma, tal y como se le indicaba en dicha liquidación de uno de diciembre de 2014, podía plantear incidente de ejecución ante el tribunal que dictó la resolución en los términos del artículo 68.1 del Reglamento de Revisión en vía administrativa (RD 520/2005, de 13 de mayo), no resultando admisible ahora, extemporáneamente, resucitar ante esta jurisdicción dicha liquidación impetrando un examen revisor que debió planear vía incidente de ejecución de la resolución del TEAR.

Sobre la infracción del art. 25 TRLIS. Sobre la compensación de bases imponibles negativas

Finalmente, se alega infracción del artículo 25 del TRLIS al haber compensado incorrectamente las bases imponibles negativas acumuladas pues debieron compensarse por 245.717,26 € y no por 50.134,15 €.

La parte reclamante alega que:

- En el ejercicio 2005, las bases imponibles negativas pendientes de compensar son 625.072,89 €; siendo la base liquidable 379.355,63 €, quedan pendientes 245.717,26 €.

- En el 2006, declaró unas pérdidas de 431.343,60 €, siendo las bases pendientes de compensar 677.060,86.

- En el 2007, declaró unas pérdidas de 436.921,24 €, siendo las bases pendientes de compensar 1.113.982,10.

- Y, en el 2008, obtuvo un beneficio de 195.583,11, importe que compensó con las bases imponibles negativas del 2005, por lo que quedó un remanente de 50.134,15 €.

Sostiene que debe aplicarse la totalidad de la base imponible negativa pendiente de compensación en 2005 (245.717,26 euros), pues la base imponible positiva del ejercicio 2008 pasará a compensarse con las bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 2006 y 2007, que ascienden a 431.343,60 €, y 436.921,24 euros, respectivamente.

Añade que en fecha 14 de julio de 2010 presentó un escrito de alegaciones al Acta de Inspección " en cuya página 8 solicitó a la Inspección la compensación, en 2005, de 245.717,26 €, pues las bases imponibles negativas generadas en los ejercicios 2006 y 2007 pasarían a compensar íntegramente el beneficio obtenido en 2008, por lo que no se producía ningún perjuicio para la Agencia Tributaria.", ello al amparo de la propia doctrina del TEAC (Resolución de 27 de septiembre de 2007, rec. 2630/2000).

El TEAC, asumiendo el criterio inspector y del TEAR, resuelve que habiendo sido ya el importe de 195.583,11 euros objeto de compensación en un ejercicio posterior (2008), debe en todo caso desestimarse su pretensión de incrementar a posteriori y en función de la actuación administrativa de regularización dicho saldo a compensar, pues el saldo o remanente de bases negativas que en su momento tuvo por 245.717,26 euros, se aplicó en parte (195.583,11 euros) por la propia sociedad en su declaración del ejercicio 2008, no existiendo, cuando actúa la inspección, base efectiva " pendiente de compensar" por importe de 245.717,26 euros sino un importe de 50.134,15 euros.

En concreto, el Acuerdo de Liquidación, sobre este particular, razona como sigue:

" Por tanto se trata de una opción a compensar las bases imponible negativas, que el sujeto pasivo del impuesto la ejercita dentro del plazo del plazo de los 15 años que establece el TRLIS.

En este caso el obligado tributario ya ha ejercitado esa opción y, se ha compensado en el ejercicio 2008 las bases que ahora solicita compensar. Es cierto que como resultado de la regularización llevada a cabo por la Inspección la Base Imponible del ejercicio 2005 es muy superior a la que en su día el sujeto pasivo declaró en su autoliquidación, pero también es cierto que si hubiera declarado correctamente la Base Imponible procedente, no como resultado de la labor de comprobación realizada por la Inspección, podría haberse compensado la base imponible negativa que ahora pretende. Si se accede a compensar 50.134,15 euros, que el interesado solicita mediante diligencia de 29/06/2010, porque este importe no se ha compensado en el ejercicio 2008 (primer ejercicio con bases imponibles positivas susceptibles de compensación).

En consecuencia no procede acceder a la pretensión del obligado al haberse compensado ya el importe que ahora solicita."

Sin embargo, en sentencia de esta Sección, de fecha 11 de diciembre de 2020, rec. 439/2017, se declara, tras razonar sobre la diferenciación del distinto régimen jurídico de la declaración tributaria y la autoliquidación, que:

" 5. Resulta, por tanto, indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT , por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones.

6. Por otra parte, la facultad que atribuye el artículo 25 TRLIS (en relación con el artículo 10.1 del mismo texto legal) al obligado tributario de poder compensar las BINS con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, no encuentra ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, y si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT , entre cuyos requisitos no se encuentra el que ha justificado la resolución administrativa, que, por tanto, no es conforme a derecho.

En sentido análogo se expresa la STS de 22/11/2017 (rec. cas. 2654/2016)-, abonando nuestra tesis, lo que determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones recurridas, que limitaron indebidamente esta facultad del obligado tributario." (En idéntico sentido, SAN, de 21 de noviembre de 2019, rec. 1064/2017).

En la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1786/2017, de 22 noviembre de 2017, Rec. 2654/2016, FD 6º, se afirma que:

"lo primero que ha de destacarse es que la interpretación del artículo 119.3 de la LGT 2003 debe cohererse con el principio de íntegra regularización que rige en las actuaciones inspectoras, y tanto en las de alcance general como en las de alcance parcial.

Este Tribunal ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, valga de ejemplo la sentencia de 25 de mayo de 2009, o la más reciente de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)"; se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse, y no puede obviarse que estamos en este caso ante una comprobación de carácter parcial. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial".

Y lo segundo a señalar es que lo anterior, trasladado al actual caso litigioso, impone que la regularización plasmada en la liquidación litigiosa debe conllevar para el contribuyente al que va dirigida (la entidad recurrente) todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria que para él resulta de dicha liquidación practicada como consecuencia de una actividad inspectora."

Por todo lo expuesto, procede la estimación del segundo motivo subsidiario de impugnación, y, en consecuencia, la parcial estimación del recurso, reconociendo el derecho de la parte recurrente a compensar en el ejercicio 2005 la totalidad de las bases imponibles negativas solicitadas, siempre dentro de los límites legales cuantitativos de aplicación.

Séptimo. Sobre las costas.

De cuanto antecede se deduce la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo interpuesto, por lo que procede que cada parte soporte las costas a su instancia y las comunes por mitad, a tenor del artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido el siguiente:

FALLO

1.- Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. JOSE ANDRES CAYUELA CASTILLEJO, en nombre y representación de la mercantil DISTRIBUIDORA LANZAMIENTOS, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 4/12/2017, reclamación número 415/15, interpuesta contra la Resolución dictada por el TEAR de Madrid, de fecha 30 de septiembre de 2014, recaída en el expediente 28/15.957/11, relativo a Liquidación Administrativa girada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, nº de referencia A0271761542, por un importe total a ingresar de 438.612,83 €, a que las presentes actuaciones se contraen, que se anulan parcialmente por no ser ajustadas a Derecho, con el alcance, efectos y términos expuestos en el Fundamento de Derecho Sexto in fine de esta sentencia, debiendo confirmarse íntegramente en lo demás.

2.- Sin imposición de costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Rafael Molina Yeste estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.