

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083729

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 22 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 26/2018

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. *Retraso en la aportación de documentación.* La entrega parcial de documentación, en la medida que permita la continuación de las actuaciones no constituye dilación. No obstante, la recurrente no ha justificado las razones del retraso. El hecho de que exista cierta complejidad en obtener la información no prejuzga el retraso. La actitud de la actora, reticente a la aportación de la documentación, retrasó la conclusión del procedimiento.

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC).

Motivo económico válido. Fusiones apalancadas. La doctrina del TS no era contraria a este tipo de operaciones. Las fusiones apalancadas, pueden perseguir objetivos distintos, no solo fiscales [Vid., STS 12 de noviembre de 2012, recurso 4299/2010 (NFJ049297)]. En el caso enjuiciado es irrelevante que la sociedad constituida haya acogido el nombre comercial de la sociedad absorbida, que haya cambiado de sede social a la de la absorbida o que el personal de la absorbente haya cesado. La justificación de la operación es: sinergias derivadas de la integración, se evita la disolución de la absorbente, se aumenta la cartera de clientes, se unifica la política comercial. Se estima el recurso. **Operaciones vinculadas.** Se estima también el recurso en cuanto a tener en cuenta el paso de una sociedad distribuidora de pleno riesgo a riesgo limitado. Se estima procedente el ajuste de capital circulante por la aplicación de un margen neto del 2%. No se admite la comparabilidad con otras empresas constructoras antes de la crisis, por el distinto contexto económico que afecta al margen del beneficio aplicado.

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102 y 104.

Ley 58/2003 (LGT) art. 150.

Directiva 90/434/CEE (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones), art. 1.

Ley 3/2009 (Modificación de operaciones estructurales de sociedades mercantiles), art. 35.

PONENTE:

Don Javier Eugenio López Candela.

Magistrados:

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000026 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00515/2018

Demandante: KENCI S.L.

Procurador: BEATRIZ DE MERA GONZÁLEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

S E N T E N C I A N.º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintidós de julio de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 26/2018, se tramita a instancia de la entidad KENCI S.L., representada por la Procuradora Doña Beatriz de Mera González, y asistida por letrado/a, contra la liquidación y acuerdo sancionador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Cataluña por Impuesto de Sociedades, período 7/2008 a 6/2011, siendo la cuantía del mismo de 1.047.431,98 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por KENCI S.L., representada por la Procuradora Sra. D^a Beatriz de Mera González, se interpuso recurso contencioso-administrativo en fecha 25 de enero de 2.018 ante esta Sala contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de noviembre de 2.017, R.G 6724/2014 que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación y acuerdo sancionador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Cataluña por Impuesto de Sociedades, período 7/2008 a 6/2011, siendo la cuantía del mismo de 1.047.431,98 euros.

Segundo.

A continuación se admitió a trámite el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

Tercero.

Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda en la que se interesó la anulación de la resolución impugnada.

Por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días, trámite que efectuó reiterando lo expresado en el acto impugnado.

Cuarto.

Continuado el proceso por sus trámites, recibido el proceso a prueba por auto de fecha 22.6.2018, y practicada la misma evacuaron las partes por escrito y por su orden sus escritos de conclusiones sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación con el resultado que obra en autos. Y a continuación se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en fecha de 24 de junio de 2021, continuando la deliberación el día 15 de julio de 2.021.

Quinto.

La cuantía del presente procedimiento se fijó en 4.052.485,52 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.**

En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de noviembre de 2.017, R.G 6724/2014 que estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación y acuerdo sancionador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Cataluña por Impuesto de Sociedades, período 7/2008 a 6/2011, al objeto de corregir el error aritmético advertido, manteniendo en cuanto a lo demás los acuerdos mencionados, siendo la cuantía del recurso de 1.047.431,98 euros.

Segundo.

Son hechos acreditados en autos que constan en el expediente o son admitidos por las partes los siguientes:

1.- Con fecha 14 de junio de 2.013 la Inspección de tributos de la Delegación especial de Cataluña inició actuaciones de comprobación de alcance general respecto de la obligada tributaria por IS, período 07/2008 a 06/2012, así como pago fraccionado de IS 01/2011 a 03/2012.

2.- Como consecuencia de ello, se incoan las actas de disconformidad números 72421694 (totalidad del objeto comprobado) y la nº 72421326 por operaciones vinculadas, siendo de fecha 7.7.2014. Previo trámite de alegaciones, el Inspector Regional Adjunto dictó los correspondientes acuerdos de liquidación de fecha respecto del objeto comprobado y operaciones vinculadas, siendo la deuda de 2.431.240,69 euros, correspondiendo a cuota 2.078.546,26 euros, y a intereses de demora, 352.694,23 euros.

3.- La regularización consistió en la no aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones y cambio de valores por entender que la fusión por absorción de la entidad KENCI S.A por la entidad KENNAMETAL IBÉRICA S.L. no responde a motivos económicos válidos y suficientes.

Así, se deduce del expediente que la sociedad KENCI SLU es una sociedad filial de la sociedad alemana KENNAMETAL GMBH, que es titular del 100% de su capital. KENCI SLU es el resultado de la fusión por absorción de KENNAMETAL IBERICA SL y KENCI S.A. La fusión se produjo mediante escritura pública de fecha 25 de septiembre de 2008. KENNAMETAL IBÉRICA era hasta ese momento propietaria del 100% de las participaciones de KENCI S.A, adquiridas en sucesivas fases, siendo titular inicialmente de un 11% de las acciones, proceso que comenzó en 2003, de modo que se disuelve como consecuencia de la fusión. La sociedad resultante de la operación paso denominarse KENCI S.L.U.

La Inspección consideró que la fusión fue la operación simulada cuyo único objetivo era conseguir una ventaja fiscal, al someterse al régimen especial de diferimiento. Así entiende que como consecuencia de esta operación KENNAMETAL IBÉRICA S.L, desapareció porque ni mantuvo sus empleados de su clientela, y la fusión permitió que KENCI S.L.U se compensase las bases imponibles negativas que aquélla tenía pendientes, manteniendo además su propia carga financiera en virtud de la regularización. Por consiguiente, no se permite la compensación de bases imponibles negativas provenientes de KENNAMETAL IBÉRICA S.L, teniendo lugar la reducción de los gastos financieros que excedieran de los que hubiera soportado la sociedad absorbida, KENCI S.A.

De igual manera se regulariza los precios de transferencia por no aceptar las aplicaciones derivadas de la conversión de KENCI S.L.U como distribuidor de riesgo limitado. En particular no se acepta el ajuste del capital circulante efectuado por la empresa y considera que una empresa independiente jamás habría aceptado las consecuencias asumidas por KENCI S.L.U.

En fecha 28 de junio de 2013 tras la incoación de expediente sancionador y trámite de audiencia, se impusieron sendas sanciones en virtud de lo dispuesto en los art.195 y 191.1 de la LGT 58/2003, por el mismo órgano, y en cuantía de 1.621.244,83 euros.

Contra dichos acuerdos de liquidación y sanción se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 6724/2014, que fue estimada parcialmente por resolución del TEAC de 2.11.2017 al objeto de corregir el error aritmético advertido.

Tercero.

Planteamiento de las partes.

La parte actora formula los siguientes motivos de impugnación, que exponemos siguiendo un orden lógico:

1- Prescripción del derecho a liquidar la deuda por transcurso del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

2- Inexistencia de simulación. Concurrencia de motivo económico válido.

3- Procedencia del procedimiento de declaración de fraude de ley en caso de apreciar finalidad elusiva.

4- Improcedencia del acuerdo sancionador por falta de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad así como por prescripción del acuerdo de liquidación. Improcedencia de la sanción por el art.195.1 y vulneración del principio ne bis in idem.

Frente a ello la administración demandada interesa la confirmación del acto impugnado, reiterando que no existen motivos económicos válidos para la fusión operada.

Cuarto.

Respecto de la prescripción del derecho a liquidar la deuda por transcurso del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

En relación con el primer motivo, ha de tenerse en cuenta que las actuaciones duraron 504 días, imputando la Inspección al contribuyente 344 días. La actora considera que no se han justificado las dilaciones, no se fijó plazo para el cumplimiento de los requerimientos de información ni se advirtió de las consecuencias de la no aportación en plazo.

La cuestión relativa al plazo de duración de las actuaciones inspectoras deriva del art. 150.1 de la LGT 58/2003, así como del art. 104 del RGAT (RD 1065/2007, de 25 de julio).

El art. 104.2 del RGAT 1065/2007, indica:

"Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Especificándose en el artículo 102.2

"Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento".

Y disponiendo el artículo 104 del referido RGGI que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar...".

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 24.1.2011, recurso 5990/2007 y 26.1.2011, recurso 964/2009, 19.4.2012, recurso 541/2011, 19.10.2012, recurso 4421/2009, por todas), y de esta Audiencia Nacional (Sentencias 25.10.2012, recurso 419/2009, 22.11.2012, recurso 27/2010 y 29.11.2012, recurso 316/2009, 24.1.2013, recurso 24/2010, por todas) ha venido manteniendo que en caso de entrega parcial de la documentación requerida, en la medida en que permita la continuación de las actuaciones inspectoras no puede hablarse de dilación. Pero hay que tener en cuenta también lo establecido en el Reglamento de Inspección, que exige la entrega completa la documentación requerida para que no tenga lugar la apreciación de la existencia de dilación, permitiendo la continuación del procedimiento pese a la existencia de dilaciones (art. 102.7 del RD 1065/2007). En todo caso, es necesario que la Inspección justifique la incidencia de dichas dilaciones sobre la actuación inspectora (STS de 29 de enero de 2014, Rec. Nº 4649/2011, y 25 de septiembre de 2015, Rec. Nº 3973/2013).

Ya sabemos también que una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo ha tenido en cuenta que cuando ha habido un transcurso de tiempo elevado de las duraciones inspectoras y solamente se ha considerado períodos

de avance del procedimiento muy cortos ello responde, en el fondo a una actuación dilatoria de los órganos de Inspección que no puede descargarse en el obligado tributario. Así v.g STS 19.4.2012, recurso 641/2011, por todas, o SAN de 9.10.2008, recurso 91/2006.

Y lo cierto es que la STS de 19.4.2012, con cita de la 13.2.2007 del Tribunal Supremo recuerda que la dilación del obligado tributario termina cuando expresamente indica que no puede aportar la documental solicitada, lo que no se ha producido en el presente caso

Por otro lado, esta Sala ha venido indicando que resulta suficiente la advertencia habida en el acuerdo de inicio de actuaciones sobre los efectos derivados del retraso en la aportación de la documentación complementaria (SAN de 25.7.2019, recurso 320/15, que recuerda las del Tribunal Supremo de fecha 13.12.2011, recurso 127/2008 y 19.4.2012, recurso 541/2011, por todas).

Por consiguiente, hay que estar al examen del motivo central de la argumentación por la que el TEAC y la Inspección consideran que no se ha producido la aportación íntegra de la documentación requerida en las sucesivas diligencias, lo que se hacía tardíamente, siendo el número total de días de dilación según la Inspección de 344, correspondiendo a solicitudes de aplazamiento 8, y 336 a retraso en la aportación de la documentación. La actora tan solo admite como dilaciones computables los períodos de solicitudes de aplazamiento para alegaciones (8 días). El procedimiento se inició en fecha 14.6.2013, y concluyó el 21.10.2014.

Dando respuesta a la cuestión planteada hay que destacar que la actora no haya expresado en el escrito de demanda las razones por las que se ha aportado tardíamente la documentación. Lo cierto es que la justificación de la incidencia del retraso en la aportación de la documentación se deduce de lo expuesto del folio 3 del acuerdo de liquidación, cuando se indica que resultaba necesario el examen de la documentación sobre precios de transferencia (dilación de 28.6.2013 a 06/03/2014), así como de la información relativa a Kennametal Ibérica (de 29.7.2013 a 30/05/2014), computándose tan sólo parcialmente esta dilación, al coincidir, en parte con la anterior. Por otro lado, que el actuario solicitase la ampliación del plazo que finalmente no se practicó carece de relevancia alguna. Y que se revele cierta complejidad en la obtención de alguna información no prejuzga el retraso de la actora en la aportación de documentación.

La actitud de la actora, reticente a la aportación de la documentación requerida, retrasó la conclusión del procedimiento, siendo evidente que esa justificación de la incidencia sobre la duración del procedimiento se recoge en el acuerdo de liquidación.

Por otro lado, ningún plazo nuevo habría que otorgar, ni tener en cuenta los 10 días que prevé el art.55 del RD 1065/2007, cuando ya se ha incurrido en dilación desde el momento en que se ha dejado de aportar la documentación requerida en diligencia anterior.

Lo expuesto determina, pese a que el procedimiento inspector duró más tiempo del plazo legal, que no se entienda transcurrido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras conforme al art 150.1 de la LGT 58/2003 por la existencia de los períodos de interrupción injustificada expresados en el acuerdo de liquidación.

Quinto.

Existencia de interés económico o exclusiva motivación fiscal. Concurrencia o no de simulación. Valoración de las fusiones apalancadas .

Para la resolución del segundo motivo conviene recordar la doctrina del Tribunal Supremo, acerca de la prueba sobre la concurrencia de interés económico válido en las operaciones de reestructuración empresarial, al objeto de que puedan optar por dicho régimen de diferimiento derivado del art.1.1 de la Directiva 90/434/CEE, entendiéndose dicha doctrina del Tribunal Supremo, recogida, entre otras, en sentencias de fecha 22.3.2012, recurso 190/2009, 28.6.2012, recurso 1259/2009, y STJUE de 17.7.1997, asunto C-28/1995, que la existencia de esos motivos, diferentes del meramente fiscal, deben ser acreditados por la actora, como hecho constitutivo de su pretensión.

En el caso de las fusiones apalancadas, también llamadas operaciones LBO, como admite la doctrina, una sociedad, generalmente una filial constituida en otro país distinto del de la matriz y creada al efecto, se endeuda para adquirir el control de otra sociedad que se denomina sociedad objetivo o target, siendo la sociedad comprada la que asume el coste de la operación. Los beneficios fiscales son evidentes pues aparte de la deducción del fondo de comercio y de los intereses pagados por el préstamo se consigue la compensación de bases imponibles negativas que suelen existir en la sociedad absorbente.

Sin embargo, ello no excluye que además de la motivación fiscal pueden concurrir otras motivaciones igualmente relevantes. Por ello han sido vistas con favor por la legislación, así v.g, el artículo 35 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificación de operaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que tiene la denominación de "Fusión posterior a una adquisición de sociedad con endeudamiento de la adquirente", y su Exposición de Motivos, aunque sometidas a ciertas condiciones. E incluso por la Jurisprudencia, y en concreto de esta Sala. No sólo la de fecha 1.6.2017, recurso 500/2014 a que se refiere la recurrente, en la que se admitió la compensación de bases imponibles negativas procedentes de la sociedad absorbente, sino también en otras como la de 28.5.2018, recurso 152/2016, o la de 12.1.2012, del Tribunal Supremo, recurso 429/2010; superando, así, una posición contraria

recogida en las sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 24.1.2011, recurso 339/2007, 23.12.2010, recurso 336/2007, 20.5.2010, recurso 167/2010, o 30.6.2020, recurso 240/2010, y de 7.5.2007, recurso 313/2004, dictadas con una composición de la Sala diferente. Por otro lado, a la vista de lo dispuesto en el art.35 de la Ley 3/2009 no son contrarias al principio de prohibición de asistencia financiera en las fusiones.

Sin embargo, ha de destacarse que la doctrina del Tribunal no era contraria a este tipo de operaciones, como lo demuestra la de 12.11.2012, recurso 4299/2010, Pte.Huelín, que a pesar de confirmar el criterio de la Audiencia Nacional, por falta de suficiente crítica de la sentencia y prueba del interés económico válida, expresaba de forma muy relevante:

" Las ventajas que presenta la fusión apalancada frente a la adquisición ordinaria de la "sociedad objetivo" son múltiples: (a) el apalancamiento permite con una inversión reducida tomar el control de una empresa de gran dimensión; (b) la compañía capital riesgo o "private equity" incrementa muy notablemente los beneficios que obtiene del capital invertido; (c) las entidades financiadoras de la compra apalancada consiguen garantizar el cobro de la deuda con los activos de la empresa comprada; (d) la confusión de patrimonios permite que el pago de la deuda se haga por la propia compañía adquirida, evitándosele a la adquirente, que no carga con el coste fiscal de los repartos de dividendos por la primera que hubiera necesitado la segunda para hacer frente a la deuda contraída por la operación, y, en fin, (e) la compañía comprada asume el coste financiero, pero rebaja significativamente su carga fiscal, al deducir como gasto los intereses satisfechos por los préstamos y la amortización del fondo de comercio que con la fusión se pone de manifiesto.

A la vista de las anteriores consideraciones, que describen sumariamente las características de la operación litigiosa, no puede negarse que las fusiones apalancadas pueden perseguir objetivos diversos, no solamente fiscales, como, por ejemplo, facilitar la reorganización empresarial; mejorar la gestión del capital empresarial, evitando la sobrecapitalización, o armonizar los intereses de la propiedad y de la gestión ..." (el destacado es de esta sentencia).

B) Presupuesto lo anterior se hace necesario acreditar la existencia de una motivación distinta de la fiscal que justifique la fusión operada en autos. Y así, sobre la prueba en el ámbito tributario el Tribunal Supremo, y en relación con el art.105 de la LGT 58/2003, ha venido considerando que en sentencias de fecha 11.10.2004, recurso 7938/1999, o 29.11.2006, recurso 5002/2001:

"Dos son los criterios teóricos que se han sostenido -dijimos entonces- en relación con la carga de la prueba.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución . No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la LGT/1963 (también en el art. 105.1 LGT/2003 , según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración debe probar la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 LGT/1963 , desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTS de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)"...

Con carácter previo rechazaremos los argumentos expuestos por la inspección y ratificados por el TEAC para entender que sólo ha existido una motivación fiscal, no resultando aplicable el art.96.2 del TRLIS:

1.- Es absolutamente irrelevante que la sociedad constituida haya acogido el nombre comercial de la sociedad absorbida, porque ello no le impide ninguna norma, teniendo en cuenta además el renombre de los productos o servicios identificados.

2.- Es irrelevante también que en la nueva sociedad constituida haya cambiado de sede social, acogiendo la de la absorbida, ubicada en Rubí (Barcelona), en vez de la de la absorbente ubicada en Vitoria, pues no puede obviarse que existía mayor número de empleados en Cataluña que en el País Vasco.

3.- Es también irrelevante que el personal de la sociedad absorbente haya cesado en la prestación de sus servicios a la nueva sociedad constituida, toda vez que ello pueda resultar lógico teniendo cuenta el cambio de lugar de trabajo, como hemos hecho antes referencia.

4.- Y más aún, lo que haya declarado una administradora de la nueva sociedad, trabajadora de la absorbida sobre las circunstancias de la absorbente.

5.- Que la clientela se gestione desde el extranjero (Milán) no significa que no haya un aprovechamiento de ambas sociedades al realizarse aquélla de forma común.

6.- Que la dirección de la nueva sociedad se lleve, en última instancia, por la matriz suiza y desde Suiza no es nada nuevo para la filial española.

Por otro lado, concurren otros indicios que justifican la motivación económica de la fusión operada, siendo así que, como se ha dicho, la lógica de la operación no debe ser comprendida, como hace la Inspección, desde la perspectiva de la absorbida, sino de la absorbente, como accionista única de aquélla, y así se justifican en la diligencia de 6.3.2014:

1.- La ya clásica alusión en todos los procesos de fusión a las sinergias derivadas de la integración de ambas sociedades, así como a la disminución de costes, pero que no deja de ser cierto en el presente caso.

2.- La fusión evita la disolución de la absorbente, aunque el coste de aquélla lo asuma la absorbida. Se trata de dos sociedades que antes de la fusión se hallaban en situaciones económicas distintas. Después de ésta la situación de la absorbida, que asume el coste de la operación, se resiente, pero lo cierto es que se produce la continuación de una actividad económica que resultaba inviable para la absorbente.

3.- La cartera de clientes, necesariamente ha tenido que aumentar, aportando la absorbente, la que proviene del País Vasco.

4.- Se unifica la política comercial, además de simplificar el proceso de registro de información financiera, lo cual no ha sido desvirtuado por la Inspección.

5.- Se unifica la marca en el mercado español.

6.- Se eliminan las ineficiencias en la venta de productos, eliminando servicios duplicados.

En este sentido parece olvidar la Inspección que se trata de la fusión de dos empresas que compiten en el mismo sector, la comercialización de herramientas de corte de metal.

En consecuencia, ante la justificación de dicho interés económico ello conlleva la anulación de la resolución del TEAC y del acuerdo de liquidación y sancionador dictados, por ser consecuencia de la anulación de la liquidación, procediendo la compensación de las bases imponibles negativas de la sociedad adquirente, conforme al art.90.3 del TRLIS, dentro de una interpretación integradora a la que ya nos referimos en la SAN de 1.6.2017, así como la deducción de gastos financieros derivados de deudas con entidades vinculadas en sede de KENCI S.L., contemplada desde la lógica global de toda la operación.

Sexto.

Sobre la valoración de las operaciones vinculadas.

El motivo debe ser también estimado. A este respecto debe tenerse en cuenta que la Inspección admite la procedencia del riesgo de impago de clientes, pero no el de inventario, como consecuencia de la fusión. En este sentido, ha de tenerse en cuenta que el paso de una sociedad distribuidora de pleno riesgo a riesgo limitado se halla plenamente justificado, así como el margen aplicado en el estudio de precios de transferencia del obligado tributario, de lo que se deduce la procedencia del ajuste en atención al coste de oportunidad.

Todo ello es la consecuencia del nuevo contexto económico producido tras la crisis de 2.008, que explica también que no se cumpliesen las previsiones del fondo de comercio. Y ello también implica la renuncia a un margen de beneficio superior, a cambio de la desaparición de un riesgo sobre las existencias, porque deja de ser titular jurídico de las mismas, que pasa a ser asumido por la matriz a la que se refactura, sin que ello se oponga al párrafo 3.53 de las Directrices de la OCDE. Y por otro lado, la procedencia de apreciar el deterioro de existencias del inventario procedente de KENCI S.L., como stock existente. Que KENCI S.L.U siga asumiendo gastos de almacén no significa que mantenga la titularidad de las existencias, y se desvirtúe lo expuesto, pues ello no conlleva per se, la asunción del riesgo sobre las mismas, pudiendo responder a razones de carácter logístico. Por otro lado, existían contratos con clientes transportistas vigentes y no adaptados a la nueva situación que suponía dicho almacenaje. La propia diligencia de Inspección de 29.7.2013 justificaría lo expuesto, al reconocer que el material almacenado es de la matriz.

En consecuencia, se estima procedente el ajuste de capital circulante efectuado por la empresa, sobre la base de la aplicación de un margen neto del 2% por parte del contribuyente y la valoración a efectos de mercado de las operaciones realizadas, no considerándose procedente el recurso de comparabilidad de empresas del sector de la construcción antes de la crisis, por el diferente contexto económico, que afecta, ineludiblemente al margen de beneficio aplicado.

Séptimo.

Por ello, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo formulado, y en consecuencia, anular la resolución impugnada en autos y expresada en el fundamento jurídico primero, así como los acuerdos de los que deriva, de liquidación y sancionador.

En cuanto al pago de las costas procesales de esta instancia, procedería condenar a la demandada al pago de las costas procesales, conforme al art. 139 de la ley de la jurisdicción contenciosa, al haberse estimado el recurso contencioso-administrativo, pero dadas las relevantes dudas de derecho que se plantean en el recurso no procede su imposición.

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha decidido:

1º.-ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por KENCI S.L., representada por la Procuradora Sra. D^a Beatriz de Mera González contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de noviembre de 2.017, R.G 6724/2014, la cual se anula, así como el acuerdo de liquidación y sanción que confirma.

2º.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales causadas en esta instancia.

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 deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, justificando el interés casacional objetivo que presenta [art. 86.1, en relación con el art. 88, de la Ley Jurisdiccional, modificados por la disposición final 3.1 de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, en vigor desde el 22 de julio de 2016].

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 de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. 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.