

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090815

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 594/2023, de 28 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 545/2021

#### SUMARIO:

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

*Aplicación del régimen. Consecuencias de la falta de comunicación de su no aplicación.* Pone de manifiesto la Sala que la nueva Ley del IS determina que el régimen que debe aplicarse es el contemplado en el Cap. VII de la Ley, sin que su aplicación esté sujeta a opción y sólo no se aplicará cuando la entidad indique expresamente lo contrario, de tal manera que se invierte la regulación en cuanto al régimen que se aplica con carácter general. Por otro lado, se establece también la obligación de comunicación a la Administración tributaria, pero esta obligación no puede considerarse que implique la no aplicación del citado régimen, pues el mismo viene determinado que se aplica salvo que la entidad manifieste expresamente lo contrario, por lo que si no se presenta la referida comunicación a la Administración tributaria no puede entenderse que se ha manifestado expresamente su oposición a la aplicación del referido régimen. A este respecto, hay que tener en cuenta que la normativa aplicable establece la consecuencia del incumplimiento en plazo de la referida comunicación indicando que la falta de presentación en plazo de esta comunicación constituye infracción tributaria grave. Por tanto, señala la Sala que la consecuencia de la falta de presentación de la comunicación no es la que le atribuye la Administración en el presente caso, pues el efecto no es la inaplicación del régimen del Cap. VII sino la posible comisión de la infracción tributaria que establece. Así pues, en el caso enjuiciado la entidad recurrente no presentó la comunicación referida, como ambas partes reconocen, pero el efecto no es la inaplicación del citado régimen del Cap. VII, por lo que nada impedía que aplicara las bases impositivas negativas pendientes de aplicación de la sociedad absorbida. En consecuencia, debe considerarse no conforme a derecho la liquidación y la resolución del TEAR que la confirma, ello sin perjuicio de la posible infracción en que pudiera haber incurrido la demandante por no haber presentado la referida comunicación. **Procedimiento sancionador.** Se anula la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 191.

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

#### PONENTE:

*Don José Alberto Gallego Laguna.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Doña MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

#### **Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2021/0007578

Procedimiento Ordinario 545/2021

Demandante: BANKINTER GESTION DE ACTIVOS SOCIEDAD GESTORA DE INSTITUCIONES DE INVERSION COLECTIVA S.A

PROCURADOR Dña. MARIA DEL ROCIO SAMPERE MENESES

Demandado: TEAR MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 594/2023

RECURSO NÚM.: 545/2021

PROCURADOR Dña. MARIA DEL ROCIO SAMPERE MENESES

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

-----  
En la villa de Madrid, a veintiocho de junio de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 545-2021, interpuesto por la entidad BANKINTER GESTION DE ACTIVOS SOCIEDAD GESTORA DE INSTITUCIONES DE INVERSION COLECTIVA S.A, representado por la Procuradora Dña. MARIA DEL ROCIO SAMPERE MENESES, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de diciembre de 2020, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 28-10324- 2018, 28-12257-2018, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2016, contra el acuerdo de liquidación y de sanción derivada, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero:

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

#### Segundo:

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**Tercero:**

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 27/06/2023, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero:**

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 21 de diciembre de 2020, en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico- administrativas números 28-10324-2018 y 28-12257-2018, interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- La reclamación 28-10324-2018 se interpone contra resolución del recurso de reposición (Nº de recurso: 2018GRC86530017Q) formulado contra acuerdo de liquidación provisional (Nº de liquidación: A2861218206000715), dictada por la Administración de María de Molina de la AEAT en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, siendo la cuantía de la reclamación de 3.079,76 euros.

- La reclamación 28-12257-2018 se interpone contra acuerdo de imposición de sanción (Nº de liquidación: A2861218506262776) derivado de la liquidación provisional estipulada en el párrafo anterior, siendo la cuantía de la reclamación de 1.508,27 euros.

**Segundo:**

La entidad recurrente solicita en su demanda que se acuerde la anulación de la Resolución recurrida así como del Acuerdo de Liquidación, y de imposición de sanciones.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que el fondo absorbente se subroga en el derecho al aprovechamiento en las bases imponibles negativas generadas en el fondo absorbido por virtud de la aplicación del régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales del Impuesto sobre Sociedades.

Considera que la ausencia de la comunicación a la AEAT de la aplicación del régimen fiscal especial en los términos establecidos en el artículo 89 de la LIS no es un motivo suficiente para denegar la aplicación del régimen fiscal especial. El régimen fiscal especial, de conformidad con lo establecido en el Capítulo VII del Título VIII resulta de aplicación salvo que los obligados tributarios renuncien a su aplicación siempre y cuando se haya producido una operación definida como amparable en el régimen, como es el caso que nos ocupa la fusión por absorción. Pero es que además, consta en el expediente que el Fondo Absorbente optó expresamente por la aplicación del régimen fiscal especial en el documento de fusión, circunstancia que no es en ningún momento cuestionada. El Régimen Fiscal especial de Fusiones resultó de aplicación a la operación fusión analizada, citando los arts. 76, 84 y 89.1 LIS. De lo que deduce: - En tanto que el Fondo Absorbente no haya comunicado a la AEAT su indicación contraria a la aplicación del régimen fiscal especial, éste resulta de aplicación y por ende tendrá lugar la transferencia o subrogación que estamos analizando.

- El Fondo Absorbente debió comunicar a la AEAT la realización de la operación que estamos analizando. Su falta de comunicación podría haber dado lugar a la imposición de una infracción tributaria grave pero nunca la denegación del régimen que, como señala inequívocamente la ley, resulta de aplicación a salvo de comunicación en contrario.

- Si no ha habido comunicación alguna por el Fondo Absorbente, no ha podido haber opción por la inaplicación del régimen, como resulta obvio.

Entiende que la mencionada regulación es la plasmación normativa del criterio de nuestro Tribunal Supremo en interpretación de los textos legales anteriores al que resultan de aplicación al caso que nos ocupa, que consideraba como una formalidad que obstaculizaba la aplicación del régimen fiscal especial de reestructuraciones y, en consecuencia, era contraria a la Directiva 90/434/CEE. Cita la sentencia del TS de 16 de junio de 2010.

En cuanto a la sanción, alega la improcedencia de la misma por inexistencia de conducta típica y culpabilidad en el comportamiento de BKGGA. Manifiesta que ha ajustado su conducta estrictamente a la normativa tributaria

vigente y haber basado su comportamiento, al menos, en una interpretación razonable de la norma. A juicio de la demandante, la Agencia Tributaria incumple la obligación de motivación de las resoluciones sancionadoras que le impone la necesidad de acreditar que la conducta es al menos negligente, al fundamentar el reproche de culpabilidad mediante meras reproducciones de las causas que dieron lugar a la regularización.

### Tercero:

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas se encuentra regulado, para el periodo comprobado, en la Ley 27/2014, de Impuesto de sociedades, de 27 de noviembre, su artículo 26. Cita el art. 89 de la misma Ley y arts. 48 y 49 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Manifiesta que en el caso que nos ocupa, según constata la Oficina Gestora, no se acredita que la entidad BANKINTER IBEX 2024 PLUS GARANTIZADO FI haya ejercido la opción por la aplicación del Régimen Especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea regulado en los artículos 76 a 89 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, y no resultando de aplicación dicho régimen en el ejercicio 2016, las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida no podrán ser compensadas por la sociedad absorbente, puesto que la subrogación de la compensación de bases imponibles negativas de la entidad absorbida tan solo es posible, en su caso, cuando resulta de aplicación el régimen especial, tal como se desprende del artículo 84 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, este régimen se aplicará previa opción que deberá comunicarse a la Administración tributaria por la entidad adquirente y se aplicará en el periodo impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que comunique a la Administración la renuncia al mismo. En definitiva, para que una operación de fusión sea efectiva es requisito necesario realizar la comunicación a que se refiere el artículo 89 de la LIS. Dicha obligación debe realizarse por la sociedad adquirente en el plazo de los 3 meses siguientes a la fecha de inscripción de escritura pública o, si esta no fuera necesaria, el plazo computará desde la fecha de otorgamiento de escritura pública o documento equivalente. En el caso que nos ocupa, como dicha comunicación no consta a la Administración Tributaria como presentada, no procede la compensación de las BINS de la sociedad absorbida ya que la Administración no tuvo constancia de la llevanza a cabo, de forma efectiva, de la operación de fusión.

En cuanto a la sanción, considera el Abogado del Estado que concurre en la recurrente el elemento objetivo de la infracción descrita en el artículo 191 de la LGT, toda vez que, hizo constar en su declaración bases imponibles negativas pendientes de compensar en ejercicios futuros por un importe superior al que realmente correspondía. Como consecuencia de la compensación indebida de estas bases imponibles la entidad Bankinter Iber 2024 Plus Garantizado Fi ha dejado de ingresar la cantidad de 3016,54 euros. En cuanto al elemento subjetivo alega que el acuerdo sancionador, motiva la conducta que imputa a la recurrente, enlazando la conducta determinante de la regularización practicada con la culpa o negligencia en los razonamientos que recoge en el propio acuerdo, que entiende que contiene motivación suficiente, sin que se aprecie una motivación genérica y estereotipada. En el caso que nos ocupa, dada la condición de entidad de la recurrente, resulta claro que debía conocer la normativa aplicable, y el alcance de sus obligaciones, entre las que se encuentra la de presentar declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, debiendo determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y forma que determina el Ministro de Hacienda.

### Cuarto:

en el análisis de la controversia suscitada en el presente recurso es preciso partir de que la liquidación provisional, de fecha 14 de febrero de 2018, en su apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN", expresa:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se ha declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores aplicada en esta liquidación establecida en el artículo 26 de la LIS, por lo que se ha modificado la base imponible declarada.
- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.
- Se ha declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicación en períodos futuros establecida en el artículo 26 de la LIS, por lo que se han modificado los saldos de las mismas.

- Se minoran las bases imponibles negativas de periodos anteriores ya que según los datos que obran en poder de la Administración no constan bases imponibles negativas de los ejercicios declarados.

- Notificado el trámite de audiencia y propuesta de liquidación y habiendo transcurrido el plazo legalmente establecido para presentar alegaciones sin que conste la presentación de las mismas, se procede a confirmar dicha propuesta de liquidación."

Por su parte, en la resolución del recurso de reposición se argumenta:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

La entidad fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, cuyo alcance se circunscribe a comprobar que los importes declarados en concepto de compensación de bases imponibles negativas originados en periodos anteriores, coinciden con los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en declaraciones de periodos anteriores.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, la entidad había declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores aplicados en la liquidación, así como los importes pendientes de aplicación en periodos futuros.

La entidad no efectuó alegaciones en el procedimiento de comprobación limitada, dictándose Acuerdo de Resolución con Liquidación provisional respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, resultando un importe a ingresar de 3.079,76 euros y la minoración del saldo de bases imponibles negativas provenientes de periodos impositivos anteriores pendiente de aplicación en periodos futuros por importe de 0,00 euros.

En sus alegaciones con el presente recurso de reposición, la entidad BANKINTER IBEX 2024 PLUSGARANTIZADO FI manifiesta que se trata de un fondo resultado de la operación de fusión por absorción del Fondo de Inversión, BANKINTER PODIUM GARANTIZADO (V82009770), que tuvo lugar con efectos 29 de enero de 2016.

Señala que la operación de fusión se acogió al Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea del Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en aplicación del artículo 90.3 de dicho texto Refundido, las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente fueron incluidas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la entidad absorbente.

La entidad BANKINTER IBEX 2024 PLUS GARANTIZADO FI señala que incluyó las Bases Imponibles Negativas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2016 del fondo absorbido BANKINTER PODIUM GARANTIZADO pendientes de aplicación en ejercicios futuros.

En la base de datos de la AEAT, no consta que la entidad BANKINTER IBEX 2024 PLUS GARANTIZADO haya comunicado la operación de fusión y la opción por el Régimen especial establecido en los artículos 76 a 89 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Como regla general, en el caso de operaciones de fusión, escisión o canje de valores, la comunicación de la opción por el régimen especial establecido en los artículos 76 a 89 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, deberá ser efectuada por la entidad adquirente.

El artículo 89 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre sociedades establece, en cuando a la aplicación del régimen, que: "1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.

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

Dicha comunicación se presentará en la forma y plazos que se determine reglamentariamente. ()".

El artículo 48 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades regula la Comunicación del régimen especial, señalando que: "1. La realización de las operaciones reguladas en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria.

La comunicación será efectuada por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se efectuará por la entidad transmitente. ()

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

Si la inscripción no fuera necesaria, el plazo se computará desde la fecha en que se otorgue la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación ()".

El artículo 49 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, indica el contenido de la comunicación:

1. Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma.
2. Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.
3. En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo.
4. Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto".

Esta Oficina Gestora, en base a las alegaciones efectuadas, procede a la desestimación del presente recurso de reposición, al no haberse acreditado que la entidad BANKINTER IBEX 2024 PLUS GARANTIZADO FI haya ejercido la opción por la aplicación del Régimen Especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea regulado en los artículos 76 a 89 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades , y no resultando de aplicación dicho régimen en el ejercicio 2016, las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida no podrán ser compensadas por la sociedad absorbente, puesto que la subrogación de la compensación de bases imponibles negativas de la entidad absorbida tan solo es posible, en su caso, cuando resulta de aplicación el régimen especial, tal como se desprende del artículo 84 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades .

Por tanto, este régimen se aplicará previa opción que deberá comunicarse a la Administración tributaria por la entidad adquirente y se aplicará en el periodo impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que comunique a la Administración la renuncia al mismo.

El artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria , "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Además, el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, 13 de Mayo , por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, señala "1. El escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite".

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso."

La resolución recurrida del TEAR, en resumen, expresa:

"CUARTO. Procede este órgano Revisor a resolver la única alegación planteada por la reclamante contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición estimatorio de la liquidación provisional practicada por la Administración. Esta alegación consiste en afirmar que el Régimen Especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea previsto en el Título VII del Capítulo VII de la LGT se aplica por defecto salvo que expresamente se indique lo contrario, es decir, mediante la comunicación de renuncia a la aplicación de dicho régimen. Por tanto, considera que la compensación de las BINS de la sociedad absorbida es conforme a derecho.

Por otro lado, la Administración considera que sólo podría proceder tal compensación cuando se comunique, por la entidad absorbente, que ejerce la opción para que sea aplicable dicho régimen en base a lo establecido en los artículos 76 y 89.1 de la LIS , los cuales establecen lo siguiente:

Artículo 76. *Definiciones.*

(...)

Artículo 89. *Aplicación del régimen fiscal.*

(...)

Lo establecido en estos artículos es completado con el artículo 48 del Real Decreto 634/2015, de 10 de Julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En dicho artículo se estipula lo siguiente:

(...)

Seguidamente, el artículo 49 del mismo reglamento establece estos requisitos del contenido de la comunicación:

(...)

A continuación, tras la exposición de la normativa reguladora que afecta directamente al objeto de esta reclamación, este Tribunal procede a su análisis. Pues bien, de una lectura pausada de lo establecido en los mismos se llega a la conclusión de que para que una operación de fusión sea efectiva es requisito necesario realizar la comunicación a que se refiere el artículo 89 de la LIS. Dicha obligación debe realizarse por la sociedad adquirente en el plazo de los 3 meses siguientes a la fecha de inscripción de escritura pública o, si esta no fuera necesaria, el plazo computará desde la fecha de otorgamiento de escritura pública o documento equivalente. Como dicha comunicación no consta a la Administración Tributaria como presentada, no procede la compensación de las BINS de la sociedad absorbida ya que la Administración no tuvo constancia de la llevanza a cabo, de forma efectiva, de la operación de fusión.

En vista de lo fundamentado, se desestima esta alegación única interpuesta contra la resolución del recurso de reposición estimatorio de liquidación provisional por lo que ha de confirmarse la misma."

## Quinto:

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, hay que tener en cuenta que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en su art. 89.1 que regula la "Aplicación del régimen fiscal" establece:

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

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

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

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

El Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su art. 48, que regula la "Comunicación del régimen especial", determina lo siguiente:

"1. La realización de las operaciones reguladas en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria.

La comunicación será efectuada por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se efectuará por la entidad transmitente.

No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación deberá ser efectuada por los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español. En caso contrario, la comunicación la realizará la entidad transmitente.

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

Si la inscripción no fuera necesaria, el plazo se computará desde la fecha en que se otorgue la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.

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

No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación se realizará en el plazo previsto para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español. En caso contrario, se aplicará el plazo previsto en el primer párrafo de este apartado.

3. La comunicación se dirigirá a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de las entidades, o establecimientos permanentes si se trata de entidades no residentes, que, conforme a los apartados anteriores, estén obligadas a efectuarla, o a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tratándose de contribuyentes adscritos a las mismas."

Pues bien, como se evidencia por la redacción del párrafo primero del art. 89.1 citado de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario, es decir, la aplicación del Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea que se regula en el CAPÍTULO VII de la citada Ley se aplica con carácter general, salvo que por la entidad se indique expresamente lo contrario.

Por tanto, no se trata de un régimen cuya aplicación se encuentre subordinada a la previa opción por parte de la entidad, sino que su no aplicación supone una excepción que deberá ser manifestada expresamente.

Hay que destacar que la nueva Ley del Impuesto modificó la anterior regulación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que en su art. 96.1 determinaba que "La aplicación del régimen establecido en este Capítulo requerirá que se opte por él de acuerdo con las siguientes reglas: (...)"

De tal manera que, si bien el Real Decreto Legislativo 4/2004 requería que se optara por dicho régimen para ser aplicable, la nueva Ley 27/2014, determina que el régimen que debe aplicarse es el contemplado en el CAPÍTULO VII, sin que su aplicación esté sujeta a opción y sólo no se aplicará cuando la entidad indique expresamente lo contrario, de tal manera que se invierte la regulación en cuanto al régimen que se aplica con carácter general.

Por otro lado, el párrafo segundo del art. 89.1 citado de la Ley 27/2014 establece la obligación de comunicación a la Administración tributaria, pero esta obligación no puede considerarse que implique la no aplicación del citado régimen, pues el mismo viene determinado que se aplica salvo que la entidad manifieste expresamente lo contrario, por lo que si no se presenta la referida comunicación a la Administración tributaria no puede entenderse que se ha manifestado expresamente su oposición a la aplicación del referido régimen.

A este respecto, hay que tener en cuenta que el párrafo cuarto del mismo art. 89.1 establece la consecuencia del incumplimiento en plazo de la referida comunicación indicando que la falta de presentación en plazo de esta comunicación constituye infracción tributaria grave.

Por tanto, la consecuencia de la falta de presentación de la comunicación no es la que le atribuye la Administración en el presente caso, pues el efecto no es la inaplicación del régimen del CAPÍTULO VII, sino la posible comisión de la infracción tributaria que establece.

En el presente la entidad recurrente no presentó la comunicación referida, como ambas partes reconocen, pero el efecto no es la inaplicación del citado régimen del CAPÍTULO VII, por lo que nada impedía que aplicara las bases impositivas negativas pendientes de aplicación de la sociedad absorbida.

En consecuencia, debe considerarse no conforme a derecho la liquidación y la resolución del TEAR que la confirma, ello sin perjuicio de la posible infracción en que pudiera haber incurrido la demandante por no haber presentado la referida comunicación.

## Sexto:

En relación con las alegaciones de las partes sobre la sanción impuesta, es necesario tener en cuenta que, en el acuerdo sancionador, de fecha 16 de abril de 2018, se indica, en resumen, lo siguiente:

"Mediante escrito de fecha 26-02-2018 se le notificó la iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que hubiera cometido la siguiente infracción tributaria de las clasificadas como graves:

Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación, en la cuantía detallada más adelante como base de la sanción y según se determina en el procedimiento de comprobación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2016.

Los hechos que deducen de la citada comprobación son los siguientes:

Como consecuencia de la liquidación provisional dictada por la Administración de María de Molina en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016 y notificada al contribuyente el día 11-1-18 telemáticamente, se ha procedido a regularizar la situación tributaria del contribuyente, ya que, como consta en el texto de la liquidación, el contribuyente hizo constar en su declaración bases impositivas negativas pendientes de compensar en ejercicios futuros por un importe superior al que realmente correspondía. Habiendo transcurrido el

plazo legalmente establecido para presentar alegaciones sin que conste la presentación de las mismas, se procede a confirmar dicha propuesta de liquidación.

Como consecuencia de la compensación indebida de estas bases imponibles la entidad Bankinter Iber 2024 Plus Garantizado Fi ha dejado de ingresar la cantidad de 3016,54 euros.

La infracción se califica como grave por el siguiente motivo:

- La base de la sanción es superior a 3.000 euros y existe ocultación, representando la deuda derivada de ésta más de un 10% de la citada base.

Asimismo, en el escrito de inicio del procedimiento sancionador se le notificó el derecho que tenía a consultar el expediente, formular las alegaciones que entendiéndose convenientes y aportar los documentos, justificantes o pruebas que considerase oportunas para la defensa de sus derechos. La Entidad ha presentado con fecha 07-03-2018 alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

La sociedad presenta recurso de reposición respecto de la liquidación del IS 2016 de la que deriva el expediente sancionador.

En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente:

El Recurso de Reposición presentado contra la liquidación provisional ha sido Desestimado, una vez revisados los extremos alegados por el sujeto pasivo y los antecedentes disponibles en la oficina gestora. Dicha conducta constituye, cuanto menos, una actitud negligente en relación con el cumplimiento de sus deberes fiscales, la cual no se ve amparada en una interpretación razonable de la norma distinta de la aplicada en el procedimiento de regularización.

La Agencia Tributaria pone a disposición de los obligados tributarios una gran variedad de servicios para la confección de las declaraciones y de información, a los cuales podía haber acudido en caso de duda. Por otra parte, no existe un error involuntario ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma; concurriendo el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria, sin que se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria.

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que BANKINTER IBEX 2024 PLUS GARANTIZADO FI con NIF V84865328 ha cometido la infracción tributaria antes detallada y que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma según se motiva más adelante."

Seguidamente en su apartado "MOTIVACIÓN Y OTRAS CONSIDERACIONES", expresa lo siguiente:

"La Sociedad BANKINTER IBEX 2024 PLUS GARANTIZADO FI con NIF: V84865328 cuyos datos identificativos constan en el encabezamiento del presente expediente sancionador dejó de ingresar en su plazo reglamentario de presentación del modelo 200 ejercicio 2016 la cantidad de 3.016,54 Euros, tipificada la conducta en la LGT en el artículo 191 . Como consecuencia de la liquidación provisional realizada por la Administración resulta un saldo de bases imponibles negativas provenientes de periodos impositivos anteriores pendiente de aplicación en periodos futuros por importe de 0,00 euros, lo que supone una minoración de 783.382,71 euros en relación con el saldo declarado y un importe a pagar de 3.016,54 euros. En la regularización se modifica se minoran las bases imponibles negativas de periodos anteriores ya que según los datos que obran en poder de la Administración no constan bases imponibles negativas de los ejercicios declarados, por todo esto se produce una regularización del impuesto por parte de la Administración Tributaria .

El artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria establece que '1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo'. Y para ello podrá aportar cualquier prueba válida en derecho, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria 'En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa'. El obligado una vez notificada la liquidación provisional no presenta alegaciones, ni aporta documentación alguna.

Establece el art. 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas en esta u otra Ley.

En definitiva, para que una conducta infractora sea sancionable se requiere que exista culpa en cualquier grado de negligencia. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el art. 31 de la Constitución .

La actuación de un contribuyente diligente hubiera consistido en interesarse y asegurarse que se presentaba la autoliquidación correspondiente fueses correcta. En caso de duda, la Agencia Tributaria pone a

disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y consulta a los que pudo haber acudido el sujeto pasivo, a los que no recurrió. Así mismo, cabe destacar que no ha sido el contribuyente quien voluntariamente ha regularizado su situación tributaria sino que muy al contrario ha sido necesaria la actuación de la Administración ( artículos 179 y 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria ).

El elemento de culpabilidad en la conducta de la Sociedad que cabe calificar de negligente, puesto que la normativa establece de forma expresa y clara cual son el tipo a aplicar para determinar la deuda tributaria, además la conducta de esta Sociedad no se halla amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales.

El incumplimiento no sólo ha producido perjuicio económico, sino también otros incumplimientos de obligaciones formales, como ocurre en este caso concreto, que también revisten gran importancia en el procedimiento de gestión del correspondiente tributo.

No se aprecia ninguna de las causas de exoneración establecidas en el Art 179 LGT 58/03, por lo que se determina la responsabilidad de esta Sociedad en la comisión de la infracción al actuar de modo negligente, ya que la negligencia exige como elemento un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Es, en definitiva el resultado de actuar con descuido en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Habida cuenta de lo anterior se estima que procede la imposición de sanción."

Como puede apreciarse en el acuerdo sancionador, la sanción impuesta es la regulada en el art. 191 de la Ley General Tributaria, derivada de la liquidación antes referida, por lo que, al anularse la liquidación por la presente sentencia, procede igualmente la anulación del acuerdo sancionador, por carecer de presupuesto para la imposición de la sanción, lo que determina que no se debe entrar a valorar el resto de las alegaciones de las partes sobre dicho acuerdo sancionador.

Debe precisarse que, como claramente se puede observar en el acuerdo sancionador parcialmente transcrito, la sanción que en el mismo se impone no es la que se establece en el art. 89.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no procede entrar a valorar la infracción que determina este precepto.

En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación y acuerdo sancionador de los que trae causa.

#### **Séptimo:**

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

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

Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad BANKINTER GESTION DE ACTIVOS SOCIEDAD GESTORA DE INSTITUCIONES DE INVERSION COLECTIVA, S.A, como representante legal como entidad gestora del Fondo de inversión BANKINTER IBEX 2024 PLUS GARANTIZADO FI, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 21 de diciembre de 2020, sobre liquidación y acuerdo sancionador, en concepto de al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2016, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación y acuerdo sancionador de los que trae causa. Con imposición de costas a la Administración demandada, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, 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, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0545-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0545-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.