



Roj: **STS 3329/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:3329**

Id Cendoj: **28079130022018100213**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/09/2018**

Nº de Recurso: **3572/2015**

Nº de Resolución: **1427/2018**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2987/2015,**
STS 3329/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.427/2018

Fecha de sentencia: 26/09/2018

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 3572/2015

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/09/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 3572/2015

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1427/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 26 de septiembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 3572/2015, interpuesto por la entidad JULCAM 19, S.L., representada por el procurador don Gumersindo Luis García Fernández y defendido por el letrado don José Luis de Acuña Reig, contra la sentencia dictada el 23 de julio de 2015 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 308/2012, relativo a liquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2002. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por JULCAM 19, S.L. (en lo sucesivo, «JULCAM»), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 30 de mayo de 2012 (R.G.: 4738/10). Esta resolución administrativa de revisión desestimó el recurso de alzada promovido don Avelino, como sucesor de NAVES Y OFICINAS, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de junio de 2010, que desestimó la reclamación económico-administrativa (núm. NUM000) instada contra el Acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, de fecha 26 de marzo de 2007, por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002, y cuantía de 4.348.729,52 euros.

SEGUNDO.- Mediante escrito de 10 de septiembre de 2015, JULCAM preparó el presente recurso. Por diligencia de ordenación de 30 de octubre de 2015, se tuvo por preparado recurso de casación y se emplazó a las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dictado decreto de 20 de enero de 2016 de la letrada de la Administración de Justicia, se declaró desierto el recurso de casación al haber transcurrido el término del emplazamiento sin que la parte que lo preparó hubiera presentado el escrito de interposición del mismo. A través de escrito de 23 de junio de 2017, JULCAM solicitó que se decretara la nulidad de lo actuado y se ordenara su emplazamiento ante el Tribunal Supremo a efectos de formalizar el recurso de casación. Mediante auto de la Sección Primera de esta Sala de 13 de septiembre de 2017, se acordó «[d]eclarar la nulidad del Decreto de 20 de enero de 2016, dejándole sin efecto», así como la «[d]evolución de las actuaciones a la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección segunda, de la Audiencia Nacional, con el objeto de que le sea notificado a la representación procesal de Julcam 19, S.L. el emplazamiento contenido en la diligencia de ordenación de 25 de octubre de 2015», al no constar que dicha diligencia le hubiera sido notificada a la parte recurrente.

Por medio de escrito presentado el 12 de diciembre de 2017, JULCAM formalizó el escrito de interposición del recurso de casación, en el que invocó cuatro motivos de casación, los dos primeros al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) [LJCA], y los demás con arreglo a las letras c) y d) del mismo precepto.

Por auto de la Sección Primera de esta Sala, de 7 de marzo de 2018, se acordó «[d]eclarar la inadmisión de los motivos tercero y cuarto del recurso de casación interpuesto por la representación de la entidad Julcam 19, S.L. contra la sentencia de 23 de julio de 2015 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -sección segunda-, en el recurso número 308/2012, así como declarar la admisión de los motivos primero y segundo».

TERCERO.- Los dos motivos de casación admitidos son los siguientes:

1º) En el motivo inicial JULCAM denuncia la infracción de los artículos 97.2 y 110.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre) [LIS].

A su juicio, la operación de escisión de NAVES Y OFICINAS, S.A. (en adelante NAVES) se realizó conforme a la normativa mercantil, se culminó con la inscripción en el Registro Mercantil y no ha sido cuestionada en este ámbito. Asimismo, tuvo lugar de acuerdo con las normas tributarias, en particular, con el artículo 97.2 LIS, como confirmaría la sentencia impugnada en su fundamento de derecho tercero.

Y, en virtud del principio de unicidad, la Dirección General de Tributos (consulta 819/98, de 14 de mayo) habría aceptado reiteradamente la «comunicación de conceptos desde la Ley mercantil» a «la normativa tributaria», «de tal modo que cualquier operación que [cumpliera] mercantilmente los condicionantes necesarios para su



calificación como una operación de reordenación, mantendrá igualmente dicha denominación a efectos tributarios». «Identidad conceptual» que únicamente podría fracturarse mediante la prueba de que se han incumplido los requisitos establecidos en el artículo 110.2 LIS (conforme a la redacción dada al mismo por la Ley 4/2000) que tiene su antecedente en el párrafo 45 de la sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997 (asunto C-28/95 Leur-Bloem).

A este respecto, trae a colación la sentencia de esta Sala de 14 de octubre de 2015 (RCA núm. 3392/2013), que (i) declararía que para denegar la aplicación del régimen especial de escisiones al amparo del artículo 110.2 LIS es preciso que se acredite que la operación, bien ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, bien no se ha hecho por motivos económicos válidos; y (ii) habría precisado que estamos ante una cuestión de valoración probatoria que corresponde al Tribunal de instancia, salvo se hubiese denunciado la existencia de una valoración irracional, arbitraria o ilógica.

Y esto es lo que sucedería en este caso, en el que la sentencia impugnada «ni siquiera h[a] hecho referencia a la prueba propuesta, admitida y realizada, sobre la existencia de actividad económica en las sociedades intervinientes en la escisión», cuando este ha sido «el principal argumento contra la aplicación del régimen tributario especial de las escisiones».

En su fundamento de derecho Quinto -se arguye- la resolución judicial recurrida cita la sentencia de 1 de julio de 2014, dictada en el recurso núm. 143/2013, referente al IVA de JULCAM, beneficiaria de NAVES (sociedad escindida), y declara que la escisión no respondió a una reestructuración empresarial, sino a una atribución parcial del patrimonio de la entidad escindida a dos de sus socios, «como consecuencia de que una de las sociedades (Naviosa) sin realizar actividad había disuelto su patrimonio atribuyéndolo a los dos únicos socios».

Frente a lo anterior, la recurrente manifiesta lo siguiente: (i) que no hay en la sentencia impugnada «una sola letra», «una sola frase» o una «prueba» que «pueda permitir siquiera indiciariamente justificar que la operación realizada tuvo como causa principal conseguir alguna ventaja fiscal de forma fraudulenta» -lo que impediría cuestionar la aplicación del régimen especial y descarta el funcionamiento del artículo 110.2 LIS-, habiéndose acreditado en el escrito de demanda contenciosa todo lo contrario; (ii) que dicha sentencia tampoco dice palabra alguna acerca de «la prueba propuesta (admitida y realizada) sobre la existencia de la actividad económica» de JULCAM, cuando ha sido el «principal argumento contra la aplicación del régimen tributario especial al que se había acogido Naves, para realizar la cuestionada operación»; (iii) y, en fin, que no se puede, como hace la resolución recurrida, trasladar al Impuesto sobre Sociedades lo establecido en la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2014, «ya que se refería única y exclusivamente a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de la transmisión del solar que había recibido Julcam SL, como beneficiaria de la escisión», no «hay relación alguna entre las normas de ambos impuestos que permita la conexión doctrinal o jurídica» y, por último, ninguno de los preceptos de la LIS que se estiman vulnerados en este recurso están contemplados en la Ley reguladora del IVA, ni explícita ni implícitamente.

2º) En segundo lugar, JULCAM alega la infracción por la sentencia recurrida del artículo 105 LIS, al haber confirmado la liquidación incorrecta de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, comienza recordando que, conforme al artículo 235.d) del Real Decreto Legislativo 1654/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (BOE de 27 de diciembre) [LSA], en el proyecto de escisión debía mencionarse obligatoriamente «la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se escinden habrían de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de las sociedades beneficiarias de la escisión»; y esa fecha fue el 1 de enero de 2002.

Por otro lado, el artículo 105 LIS dispone que las rentas de las actividades realizadas por las entidades escindidas se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles, lo que, para la recurrente, significa que a partir del 1 de enero de 2000 «debe empezar la anotación contable de todas las operaciones realizadas, por la respectiva sociedad beneficiaria, en la parte que le corresponda, y la sociedad escindida ya no llevará ninguna contabilidad más de tales operaciones»; práctica contable que vendría contemplada en la consulta publicada en el núm. 75, de septiembre de 2008, del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la que, entre otras cosas, se precisa que «en la práctica mercantil se ha venido fijando como fecha a efectos contables la autonomía de las partes, con el único límite, con carácter general, de las últimas cuentas cerradas con anterioridad al proyecto de fusión».

Así pues, en opinión de JULCAM, en virtud de la normativa y la consulta citadas, «la incorporación de los ingresos y gastos de la sociedad escindida a las sociedades beneficiarias, desde el 1 de enero del ejercicio en que se aprueba la escisión es una práctica contable correcta», y, en virtud del artículo 105 LIS, debe tener efectos fiscales, al estar imputados al ejercicio 2002, cuando se aprobó la escisión, dado que, en aplicación del artículo 10.3 LIS, la base imponible se calcula de conformidad con las normas previstas en la normativa



mercantil, corrigiendo el resultado con los ajustes establecidos en la propia LIS, tal y como se habría procedido en la escisión controvertida.

El corolario de lo anterior, a juicio de la actora, sería que, para NAVES (sociedad escindida) la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del año 2002 es de cero euros, ya que, por lo previsto en el artículo 105 LIS, «todas las operaciones realizadas, todos los ingresos y gastos, han sido imputadas contable y fiscalmente» a las sociedades beneficiarias, que son las que, conforme al artículo 10.3 LIS, han declarado dichas operaciones en la liquidación del ejercicio. Y por esa misma razón -se argumenta acto seguido-, «las posibles plusvalías a computar por la propia escisión en el año 2002, deben también contabilizarse por las Compañías beneficiarias, en la parte que a cada una le corresponda por los bienes recibidos, e integrarla en su base imponible, por la retroacción acordada».

A continuación, se queja JULCAM de que la resolución impugnada, en su fundamento de derecho sexto, declara que la retroacción contable enjuiciada no tiene efectos frente a la Hacienda Pública, sino solo entre las partes, trayendo para ello a colación una sentencia del Tribunal Supremo que no resultaría aplicable, pues se refiere a un supuesto en el que la retroacción no era concordante con la normativa mercantil, «ya que se había a un ejercicio anterior al que se había presentado la operación», lo que no habría acontecido en este caso.

Finalmente, la recurrente alega que, si se mantiene la liquidación a NAVES incluyendo todas las operaciones del año 2002, sin modificar simultáneamente las declaraciones de las entidades beneficiarias (que las han incluido por la retroacción aplicada), «se podría estar incurriendo en riesgo de enriquecimiento injusto» que, como diría la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017 (rec. casación para la unificación de doctrina núm. 785/2016), debe llevar a la Administración, ante esa mera posibilidad, a modificar su posición, por infringir el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, así como los principios «implícitos» en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución Española (CE); principio del enriquecimiento injusto que se halla positivizado en el artículo 3.1 E) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (BOE de 2 de octubre).

JULCAM termina solicitando que se dicte sentencia por la que, estimando todos los motivos del recurso, case y anule la sentencia recurrida, y resuelva de conformidad con lo pedido en los mismos.

CUARTO.- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 9 de mayo de 2018, en el que interesó su desestimación.

1º) Frente al primer motivo, alega que el razonamiento de la entidad recurrente circunscribe la disputa a la determinación de si se han cumplido o no los requisitos establecidos en el artículo 110 LIS, de manera que la invocada infracción del artículo 97 LIS «quedaría hueca de motivación».

En todo caso, recuerda que esta Sala ha reconocido expresamente la validez e independencia de la calificación que, a los solos efectos tributarios, puede llevar a cabo la Administración, en el apartado 2 del fundamento de derecho cuarto de la sentencia de 22 diciembre 2016 (rec. cas. 2804/2015).

En definitiva, para el defensor de la Administración, el debate se centra sobre el contenido del párrafo primero del artículo 110.2 LIS, y, en este sentido, trae a colación la invocación por la recurrente de la sentencia de esta Sala de 14 de octubre de 2015 (rec. cas. 3392/2013), en cuanto establece la necesidad de probar que concurre alguno de los requisitos del artículo 110.2 LIS para denegar la aplicación del régimen especial de escisiones recogido en el Capítulo VIII de dicha Ley, y precisa que se trata de una cuestión cuya valoración corresponde al Tribunal de instancia, salvo que la parte hubiese denunciado la existencia de una valoración irracional, arbitraria o ilógica.

Pues bien, tras reproducir un fragmento de la referida resolución [que, a su vez, se remite a la sentencia 8 marzo 2012 (rec. 3777/2008)], el abogado del Estado denuncia que la recurrente se ha limitado «a alegar la infracción de los artículos 97 y 110 LIS, sin articular un motivo destinado a impugnar la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, por lo que no puede ahora discutir el resultado de esa valoración». Debería -señala- haberse articulado «un motivo dirigido a impugnar la valoración de la prueba» [art. 88.1.d) LJCA] o «un motivo destinando a denunciar la posible infracción procesal cometida en la sentencia por incongruencia omisiva o por falta de motivación» [art. 88.1.c) LJCA]. No habiéndolo hecho así, considera que la recurrente «no puede ahora cuestionar la conclusión a la que llega la sentencia de instancia, derivada de la apreciación de los hechos, de manera que la posible infracción quedaría limitada a la errónea interpretación del art. 110.2 LIS».

A este respecto, recuerda que la sentencia de instancia se pronuncia sobre la existencia o no de motivo económico, remitiéndose a la conclusión que sobre ese extremo había alcanzado en la sentencia de 11 de julio de 2014 (rec. 143/2013). Y, a la vista de este último pronunciamiento, que estima «inatacable», responde a las alegaciones de JULCAM:



(a) Así, respecto de la afirmación de que no hay prueba alguna en la sentencia que permita justificar que la operación realizada tuvo como causa principal conseguir alguna ventaja fiscal de forma fraudulenta, opone que «[[a]l margen de que la alegación afecta a la valoración de la prueba realizada por la Sala a quo», «incluso admitiendo que fuera así, no se infringe con ello el art. 110.2 LIS », que solo «exige que se acredite que no concurre un motivo económico válido, como es el caso».

(b) En relación con la alegación de que la operación de escisión tenía «como finalidad fundamental la reestructuración societaria, para el desarrollo de la actividad urbanística que iba a realizarse a través de la entidad beneficiaria Julcam, S.L.», el defensor público subraya que «esa apreciación no es compartida por la Sala de instancia y ya no puede cuestionarse en sede de este recurso», así como que «la escisión sirvió fundamentalmente para repartir el patrimonio entre los socios, finalidad que no responde al concepto de "motivo económico válido"».

(c) Finalmente, en cuanto a la queja de que la Sala de instancia ha trasladado al Impuesto sobre Sociedades lo establecido en la citada sentencia de 11 de julio de 2014 , en la medida en que esta última se refería exclusivamente a la tributación en el IVA de la transmisión del solar que había recibido JULCAM, replica el abogado del Estado que aunque es cierto que el objeto de dicha sentencia era una liquidación por IVA, su examen «requirió de la Sala un pronunciamiento sobre la misma operación de escisión objeto del recurso, sobre la base del art. 97 LIS , citado por la Sala en esa sentencia previa». «Lo que se traslada por la Audiencia Nacional a este proceso -se remata- no es el pronunciamiento relativo a la liquidación de IVA sino la conclusión a la que la propia Sala había llegado al examinar, bajo la perspectiva de la legislación del Impuesto sobre Sociedades, la misma operación de escisión llevada a efecto entre las mismas personas jurídicas».

2º) En cuanto al segundo motivo, la alegada infracción del artículo 105 LIS , frente a la tesis de JULCAM - como la fecha de la retroacción contable acordada en la escisión fue el 1 de enero de 2002, en dicho ejercicio, en virtud del referido precepto, deben imputarse contable y fiscalmente a las sociedades beneficiarias de la escisión todas las operaciones, ingresos, gastos y posibles plusvalías-, el abogado del Estado recuerda que la sentencia impugnada mantiene que los efectos de la escisión quedan supeditados al momento de la presentación de la escritura pública de escisión en el Registro, lo que tuvo lugar el 18 de diciembre de 2002, de manera que los efectos de la operación «se retrotraen al 18 de diciembre de 2002, fecha de presentación en el Registro, por lo que la regularización del ejercicio 2002, es correcta».

A juicio del abogado del Estado, la conclusión a la que llega la Sala de instancia es acertada y acorde con la finalidad a la que responde el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones y canje de acciones (FEAC). Estas operaciones -señala- «cuando concurre un motivo económico válido, permiten que se difiera la tributación de las plusvalías originadas por la transmisión de activos». Pero si se regulariza la situación y se declara no aplicable el régimen FEAC, esas plusvalías deben tributar «en sede de la entidad transmitente» y la fecha a la que habría que imputarlas «es la fecha en que la operación, en este caso la escisión, ha de producir plenos efectos frente a terceros», concretamente, «la fecha del asiento de presentación a la que se retrotraen los efectos de la inscripción». Desde esa perspectiva -se advierte-, el artículo 105 LIS «regulariza una cuestión distinta, la de la contabilización de los ingresos y gastos generados por los activos incorporados por la escisión, en los que habrá de observarse la fecha de la retroacción contable».

No se trata -se mantiene- «de las plusvalías puestas de manifiesto con la operación sino de los resultados ordinarios de las entidades beneficiarias de la escisión. De ahí que puedan establecerse dos fechas distintas para regular dos realidades distintas». Por otra parte, la doctrina expuesta por la resolución impugnada habría sido corroborada por el Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 20 diciembre de 2016 (rec. cas. 2298/2015), que vendría a confirmar que «cosa es la contabilización de los ingresos y gastos y otra la tributación de las plusvalías que se ponen de manifiesto en la operación».

Por último, frente al alegado riesgo de enriquecimiento injusto que se produciría si se hiciera una liquidación a NAVES incluyendo todas las operaciones del año 2002, sin modificar las declaraciones de las entidades beneficiarias, el defensor de la Administración opone varios argumentos:

(i) En primer lugar, que se trata de una cuestión nueva vedada al recurso de casación.

(ii) En segundo lugar, que, aunque no lo fuera, la Sala de instancia no se ha pronunciado sobre la referida cuestión, lo que impide que pueda haber infringido en este punto el precepto alegado, para lo cual -se arguye- «el recurrente hubiera debido articular un motivo denunciando la incongruencia omisiva de la sentencia y, de ser estimado, entonces podría examinarse la cuestión».



(iii) Finalmente, que, en todo caso, no procede aplicar de manera automática al presente supuesto la doctrina contenida en la nuestra sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina 785/2016), «que responde a la situación peculiar que se genera cuando se regularizan retenciones por IRPF no practicadas en sede del retenedor y no se han comprobado las declaraciones de IRPF de los sujetos a los que debería haberse retenido». Además -se añade-, al menos, hubiera sido necesario que «el interesado describiera y acreditara en qué medida la regularización practicada a la sociedad escindida tiene una incidencia directa en la declaración presentada por la beneficiaria de la escisión».

Cuestión distinta -se puntualiza- es que como consecuencia de la regularización haya desaparecido la posibilidad de diferimiento de las plusvalías y los efectos que ello pudiera tener en la tributación de las posteriores transmisiones realizadas ya en sede de las beneficiarias». Para el abogado del Estado, empero, este extremo no guarda relación con la infracción del artículo 105 LIS, y «tampoco consta que las plusvalías regularizadas a la entidad escindida hubieran tributado en sede de las beneficiarias en el ejercicio 2002», que es lo que justificaría la corrección propuesta por la entidad recurrente.

En atención a todo lo anterior, el abogado del Estado solicita que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso y confirme la sentencia recurrida, con imposición de costas a la recurrente.

QUINTO. - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 22 de mayo de 2018, fijándose al efecto el día 18 de septiembre siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- De los hechos que constan en el expediente administrativo y en la sentencia recurrida interesa destacar, para la resolución de este recurso de casación, los siguientes:

1º) Con fecha 11-12-06 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT incoó a la entidad NAVES el acta de disconformidad núm. 71248494, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002, y cuantía de 4.348.729,52 euros.

2º) De acuerdo con la documentación inspectora, el objeto social de la entidad NAVES consistía en la compraventa de solares para su edificación, así como la compraventa de naves y edificios para su explotación en arrendamiento. La entidad tributó en el periodo inspeccionado en el régimen de transparencia fiscal, si bien no presentó declaración impositiva por el ejercicio 2002, único ejercicio objeto de controversia.

3º) La liquidación inspectora del ejercicio 2002 considera inaplicable el régimen especial del Título VIII, Capítulo VIII de la Ley 43/95 a la escisión total de dicha sociedad protocolizada en escritura pública de 24-10-02 (fijándose el 1-1-02 como fecha de retroacción contable) e inscrita en el Registro Mercantil el 12-2-03 (pero con fecha de presentación en el Registro Mercantil el 18-12-2005), al incumplir el requisito de proporcionalidad exigido por el art. 97.2 LIS, así como por inexistencia de motivo económico válido exigido por el artículo 110.2 de la misma Ley.

4º) NAVES se constituyó en 1972 con un capital social de 60.101,21 euros, con la siguiente estructura accionarial: don Avelino, 49,85%; don Laureano, 49,85%; doña Luisa, 0,15%; y doña Margarita, 0,15%.

El activo de la sociedad a 31/12/2001 está constituido fundamentalmente (un 79,87%) por inmuebles, que según su balance abreviado, tienen un valor neto contable de 669.637,544 euros.

5º) El 21/11/2001, los socios don Laureano y su esposa, doña Margarita, venden sus acciones por 3.786.376,26 euros a las siguientes sociedades: a) KONIN 22, S.A. (KONIN) que adquiere el 35% del capital por importe de 2.650.463,38 euros; b) y ECO VILLAS 22, S.A. (ECO VILLAS), que adquiere el 15% del capital por importe de 1.135.912,88 euros.

Parte del importe de dicha adquisición, 751.265,13 euros, fue satisfecha mediante el cheque de una entidad bancaria de 21/12/01, cedido a KONIN por UTYFAM, S.L., empresa familiar de don Avelino, doña Luisa y sus hijos.

La contabilidad de KONIN recoge la inversión financiera efectuada reflejando asimismo un crédito frente a ECO VILLAS de 1.135.912,88 euros, importe de las acciones adquiridas por ECO VILLAS, y una deuda con don Avelino por la cuantía del cheque arriba mencionado.

6º) El 30 de abril de 2002 se aprueba por los administradores mancomunados de NAVES el Proyecto de Escisión mediante la división de todo su patrimonio (activos y pasivos), que transmite a dos sociedades de responsabilidad limitada de nueva creación: JULCAM 19, S.L. (JULCAM) y NAVIOSA, S.L. (NAVIOSA), produciéndose la extinción y sin liquidación de NAVES.



Este acuerdo fue elevado a público mediante escritura otorgada el 24 de octubre de 2002, que se inscribió en el Registro Mercantil el 12 de febrero de 2003. Dicha operación se acogió al régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/95. En la escritura de escisión se indica que las operaciones de la sociedad extinguida se consideran realizadas por las nuevas sociedades a partir del 1 de enero de 2002.

En el Proyecto de Escisión se recoge como finalidad de la misma la «mayor agilidad que supondrá una actuación diferenciada en el tratamiento de los activos inmobiliarios de la sociedad», por encontrarnos ante inmuebles «[s]ituados en diversas localidades (Madrid-Toledo-Torrejón de Ardoz)», con «distinta ordenación urbana», y «[t]amaños muy dispares, que requieren una proyección propia y autónoma». «Así, por el mayor valor y volumen de los inmuebles situados en la CALLE000 NUM001 - NUM002 (Madrid), se adjudican éstos a una sola sociedad, JULCAM»; y los «restantes inmuebles se adjudican a la otra sociedad: NAVIOSA». «De esta forma -se dice- las nuevas sociedades podrán llevar a cabo mejor sus proyectos independientes, lo que no hubiera sido posible sin la reestructuración técnica y económica que se produce con la escisión proyectada».

7º) El patrimonio neto de NAVES se valora, a efectos de la escisión, en 7.572,752,55 euros, según Balance cerrado el 31/12/2001, que se toma como Balance de escisión. La sociedad no ha aportado a la Inspección el soporte documental de la valoración efectuada, manifestando no haber realizado ninguna tasación de los bienes (Diligencia de 21/07/06).

La adjudicación de los elementos patrimoniales a las nuevas sociedades es la siguiente: a) JULCAM recibe el 80,16% del patrimonio neto de NAVES, se le adjudican los inmuebles de CALLE000 NUM001 - NUM002, no se le atribuye ninguno de los pasivos de la sociedad escindida, y se constituye con un capital de 6.060.000,00 euros; b) NAVIOSA asume todos los pasivos de la escindida y el resto de los activos, adjudicándosele el 19,84% del patrimonio neto de NAVES y constituyéndose con un capital de 1.500.000,00 euros.

Las participaciones en el capital de las dos nuevas sociedades quedan asignadas de la forma siguiente: a) Avelino, 49,85%, 7.478 participaciones en NAVIOSA y el mismo número de ellas en JULCAM; b) Luisa, 0,15%, 22 participaciones en NAVIOSA y las mismas en JULCAM; c) KONIN, 35%, 5.250 participaciones en NAVIOSA e idéntico número en JULCAM; d) y ECO VILLAS, 15%, 2.250 participaciones en NAVIOSA y las mismas en JULCAM.

8º) Mediante escritura pública de 22/11/2002, KONIN y ECO VILLAS venden sus 7.500 participaciones (5.250 y 2.250) en la sociedad NAVIOSA a Avelino, por 751.265,13 euros (525.885,59 euros y 225.379,54 euros, respectivamente). Este importe es el 19,84% del que ambas sociedades satisficieron a don Laureano y a su esposa, doña Margarita, por la adquisición de las acciones de la sociedad escindida NAVES.

En la contabilidad de KONIN, se contabiliza la venta de las participaciones en NAVIOSA, cancelando simultáneamente la deuda con don Avelino. Tras esta enajenación, la estructura accionarial de NAVIOSA queda de la siguiente forma: el 99,85% de las participaciones corresponden a don Avelino y el 0,15% a doña Luisa.

9º) Mediante escritura de 29/05/2003 se eleva a público el acuerdo de la Junta General de Socios de 06/05/2003 de disolución y simultánea liquidación de NAVIOSA, al no realizar actividad alguna y no tener créditos ni obligaciones pendientes, por lo que no es necesaria la apertura de un período de liquidación. Por estar casados en régimen de gananciales los dos únicos socios de la sociedad, don Avelino y doña Luisa, se adjudican a éstos con carácter ganancial los inmuebles de la sociedad.

10º) En el acuerdo de liquidación de 18 de enero de 2007, el Jefe de la Oficina Técnica confirma las conclusiones del acta y del informe de disconformidad sobre la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores recogido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que pueden resumirse de la manera que a continuación reflejamos.

a) Se transcriben los artículos 97.2.1º.a), 98.1.a) y 100, todos ellos de la LIS, y se afirma que el último de los citados contiene una cláusula antifraude, «en el sentido de pérdida del régimen especial de diferimiento si se prueba que la escisión se realizó con fines de fraude o evasión fiscal, al margen de que se haya cumplido la normativa mercantil y tributaria».

b) Se recuerda que tras la escisión total de NAVES, con la transmisión de su patrimonio a dos entidades nuevas, NAVIOSA y JULCAM, los socios que detentan conjuntamente el 50% del capital de ambas, KONIN y ECO VILLAS, venden su participación en una de ellas (NAVIOSA), mediante escritura de 22/11/2002 a don Avelino, quien detenta el 49,85% del capital de aquélla, «alterando así el resultado de la proporcionalidad».

Y que la venta de sus participaciones en NAVIOSA por KONIN y ECO VILLAS a don Avelino, se hace por el mismo importe del préstamo que la empresa familiar de éste, UTYFAM, S.L., les había concedido para adquirir las acciones de NAVES. Así, el 21/11/2001 KONIN y ECO VILLAS adquieren el 50% del capital de NAVES por



3.786.376,26 euros. Parte del pago (751.265,13 euros) se realiza mediante un cheque cedido a KONIN por UTYFAM.

El patrimonio neto que corresponde a NAVIOSA en la escisión total de NAVES asciende a 1.502.434,11 euros, participando KONIN y ECO VILLAS en el 50% de su capital. Precisamente el importe del cheque citado coincide con el 50% del patrimonio neto adjudicado a NAVIOSA. Posteriormente, KONIN y ECO VILLAS venden su participación en NAVIOSA a don Avelino por el importe citado de 751.265,13 euros sin mediar pago alguno; únicamente se procede a cancelar el préstamo concedido por este último en la adquisición de las acciones NAVES.

«Lo que se produce -se concluye- es una distribución de activos entre los socios». Resulta claro que KONIN y ECO VILLAS se incorporan al accionariado de NAVES por su interés en un inmueble concreto, el solar de CALLE000 NUM001 - NUM002 . Con anterioridad a la escisión, el 13/12/2001, la sociedad DECON ARROA, S.A., factura a KONIN cierta cantidad por las gestiones de búsqueda, localización y posterior compra del solar mencionado. Realmente -se dice-, al adquirir las acciones de NAVES «están adquiriendo únicamente el 50% del inmueble revalorizado de CALLE000 NUM001 - NUM002 , único activo de la futura sociedad creada con motivo de la escisión de JULCAM».

c) También se subraya la disolución y liquidación de NAVIOSA mediante escritura de 29/05/2003, sociedad «que no ha realizado actividad alguna», adjudicándose todos los inmuebles que integraban el patrimonio neto de NAVES, salvo CALLE000 NUM001 - NUM002 , a los socios originarios, don Avelino y doña Luisa , detentadores del 100% de su capital.

Por lo tanto -se concluye-, «la mayor agilidad que se pretendía obtener al actuar de forma diferenciada según el tipo de inmueble atendiendo a su localización, tamaño y situación geográfica, no se ha producido, toda vez que NAVIOSA SL no ha realizado desde su origen hasta su liquidación ningún tipo de actividad». Además, hay que tener en cuenta que los inmuebles de NAVES estaban situados en Madrid y en Toledo, adjudicándose únicamente a JULCAM uno de los inmuebles de Madrid, y a NAVIOSA el resto, es decir, tanto inmuebles en Madrid como en Toledo.

«Difícilmente -se remata- se puede hablar pues de una reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, toda vez que la Sociedad escindida que tributa en régimen de transparencia, carece de organización empresarial».

d) Asimismo, se remarca que la única sociedad que va a seguir en funcionamiento es JULCAM, que recibe el mayor valor del patrimonio neto de la escindida NAVES (80,16%), y sobre cuyo solar se ha construido un hotel y un edificio de oficinas, para su explotación, en cesión de uso y arrendamiento. En consecuencia -se dice-, «no existe un motivo económico válido que justifique la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 toda vez que del análisis de la misma y de sus circunstancias se desprende que no existe una finalidad real sino aparente de reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación y sí la búsqueda de la obtención de una ventaja fiscal, teniendo en cuenta que la realización de otras operaciones que condujeran al mismo resultado hubieran supuesto la tributación del obligado tributario por el régimen general del Impuesto». De hecho -se añade-, «del conjunto de las operaciones realizadas y sujetos partícipes no puede concluirse que nos encontremos en un proceso de reestructuración de la actividad económica» de NAVES, «sino en el resultado del interés de terceros ajenos al primer accionariado de aquella en desarrollar una actividad de arrendamiento de hotel y oficinas sobre un concreto solar, detentado hasta ese momento sin afección a actividad económica». NAVES «tributa como entidad de mera tenencia de bienes en régimen de transparencia fiscal según sus propias declaraciones, por lo tanto sin realización sobre el inmueble de actividad económica alguna, por lo que al menos resulta difícil argumentar que hay tal reestructuración cuando hasta ese momento no se hacía nada». «No puede hablarse de reestructuración sino de la realización de un conjunto de operaciones mercantiles que resultan necesarias para facilitar la gestión por los nuevos propietarios de un activo concreto -inmueble de que la CALLE000 - sin que en las mismas se pusiese de manifiesto la valoración de mercado a que cualquier otra operación habría dado lugar».

En consecuencia, se concluye que «no hay motivo económico válido distinto del ahorro fiscal que se pretende obtener, por lo que no resulta aplicable el régimen fiscal en virtud de la cláusula antielusión del artículo 110 de la LIS .

e) No resultando aplicable, a juicio de la Inspección, el régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS, se procede a la aplicación del régimen general del Impuesto, regulado en los artículos 10 y 15 de la LIS . De acuerdo con este último precepto, para determinar el valor de mercado de los distintos inmuebles integrantes del inmovilizado material de la sociedad escindida la Inspección acudió a la peritación de los mismos por los



servicios técnicos de la AEAT. Incorporando estas valoraciones al Balance de escisión de NAVES, resultó un patrimonio neto de 11.160.234,72 euros.

f) Por último, en cuanto a la imputación de las bases imponibles positivas obtenidas por NAVES, sociedad transparente, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 75 LIS, se procede a la imputación de las rentas de la sociedad a los socios en la proporción que resulta de su participación en el capital social (don Avelino, 49,85%; doña Luisa, 0,15%; KONIN, 35%; ECO VILLAS, 15%).

11º) Contra la referida liquidación don Avelino, en calidad de sucesor de NAVES, interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por Acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT de 26 de marzo de 2.007. Y contra el mismo instó reclamación económico-administrativa (NUM000), que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de 28 de junio de 2010.

En cuanto a la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores, el TEARM, entre otras cosas, señala (FD 6º): (i) que «la finalidad de la escisión fue exclusivamente obtener un beneficio fiscal, sin que se fundamentase en motivos económicos»; (ii) que del «conjunto de operaciones realizadas resulta que se produce una distribución de activos entre los socios, de forma que Konin 22 SA y Ecovilla SA están adquiriendo el 50% del solar del inmueble revalorizado de CALLE000», y el matrimonio formado por don Avelino y doña Luisa «ostentan el restante 50% de la entidad Julcam SL y por disolución de Naviosa SL se les adjudican el resto de los bienes de» NAVES, sin que las dos entidades que entraron a formar parte de NAVES «tuvieran interés alguno en la actividad que pudiera realizar Naviosa SL, que por otra parte se disuelve sin haber realizado actividad económica alguna»; (iii) «en la controvertida operación de escisión no existe un motivo económico válido que justifique la misma, sino la posibilidad de obtener un beneficio fiscal, no quedando acreditado fehacientemente que la escisión se realizase por un motivo económico válido, como podía ser la reordenación de la estructura de las sociedades intervinientes», siendo así que «una de ellas fue objeto de disolución y liquidación sin haber realizado actividad alguna»; (iv) «a la operación de escisión de que se trata no le es aplicable el régimen fiscal especial del [C]apítulo VIII del Título VIII de la LIS, «sino el régimen general previsto en el artículo 15 de la misma, por el que los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de la escisión se han de valorar por su valor normal de mercado, debiendo la entidad transmitente integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable»; (v) «la operación ha consistido en una mera distribución del patrimonio entre los socios».

Además, se señala que «la intención de la empresa era vender el solar de CALLE000, o parte del mismo, a las entidades que entraron a formar parte en el capital de Naves y Oficinas», por lo que el TEARM «entiende que no ha llegado a ejercer una actividad económica y por tanto el solar no se halla afecto a actividad económica, debiendo tributar la entidad en régimen de transparencia fiscal» (FD 8º).

12º) Frente a la citada resolución don Avelino interpuso recurso de alzada, que fue desestimado por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 30 de mayo de 2012 (R.G.: 4738/10).

Por lo que se refiere a la aplicabilidad a la escisión controvertida del régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS, el TEAC aborda en primer lugar la cuestión de si se ha respetado en dicha operación la proporcionalidad exigida por el artículo 97.2 LIS entre las participaciones recibidas por los socios de la entidad escindida y las que estos tenían en la misma. Y llega a la misma conclusión negativa que la Inspección.

Para ello, remarca como hechos que constan en el acuerdo de liquidación (FD 5º): (i) que desde el 21/11/2001 en que KONIN y ECO VILLAS entran en el capital de NAVES, la composición del accionariado de esta última sociedad era la siguiente: don Avelino, 49,85%; doña Luisa, 0,15%; KONIN, 35%; ECO VILLAS, 15%; (ii) que por escritura pública de 22/11/2002 (un mes escaso después de la escritura de fusión), los socios que tienen conjuntamente el 50% de las dos beneficiarias, KONIN y ECO VILLAS, venden su participación en NAVIOSA a don Avelino, que tenía el 49,85% del capital de ésta, alterando, de este modo, la proporcionalidad exigida para la escisión, porque los porcentajes de participación de los socios de NAVES en las beneficiarias de la escisión pasan a ser los que siguen: don Avelino tiene en NAVES un 49,85%, en JULCAM un 49,85% y en NAVIOSA un 99,85%; doña Luisa tiene en NAVES un 0,15%, en JULCAM un 0,15% y en NAVIOSA un 0,15%; KONIN tiene en NAVES un 35%, en JULCAM un 35% y en NAVIOSA un 0%; y ECO VILLAS tiene en NAVES un 15%, en JULCAM un 15% y en NAVIOSA un 0%; (iii) que «la venta del 50% de las participaciones de NAVIOSA tuvo lugar antes de la fecha de eficacia de la escisión, incumplándose así la proporcionalidad exigida por el art. 97.2.1º a) en la atribución a los socios de la escindida de las participaciones de las beneficiarias».

Además, el TEAC deja claro que, aunque fuera posible el incumplimiento del requisito de la proporcionalidad, se incumpliría la condición exigida por el subapartado 2º del artículo 97.2 LIS (introducido por la Ley 14/2000) de «la transmisión a las beneficiarias de ramas de actividad». Porque consta que NAVES carecía de actividad empresarial por no tener «la mínima organización empresarial en los dos ejercicios objeto de comprobación»,



y «tributó durante el periodo inspeccionado (en 2001 ya que en 2002 no declaró) en régimen de transparencia fiscal como sociedad de mera tenencia de bienes»; «ninguna actividad empresarial apreció la Inspección respecto de los inmuebles transmitidos a NAVIOSA», y en 2001 los únicos ingresos de NAVES «provinieron del arrendamiento del inmueble de Toledo junto con otro contiguo que fue enajenado en subasta judicial el 6-9-01».

En conclusión, el TEAC deniega el derecho al régimen especial de diferimiento del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS «por incumplimiento del requisito de proporcionalidad exigido por el art. 97.2 de la misma, deviniendo inapreciable la eventual concurrencia de motivo económico válido que la cláusula antielusión del art. 110.2 LIS establece toda vez que ninguna "reestructuración o racionalización de actividades" (en términos del art. 110.2 LIS) puede predicarse en los supuestos de fusiones o escisiones de entidades que no realizan actividad alguna».

Respecto de la pretensión, al amparo del artículo 105 LIS, de que se reconozca efectos fiscales a la retroacción contable prevista en el artículo 235 d), en relación con el 254, ambos del TRLSA, establecida en la escisión total de NAVES, «de modo que la base imponible en el ejercicio 2002 sería nula debiendo imputarse la plusvalía de escisión a las dos beneficiarias de la misma por haberse fijado la fecha de la retroacción contable el 1-1-02», el TEAC razona, en esencia, lo siguiente (FD 7º):

a) En primer lugar, que el citado artículo 105 LIS, «comprendido en la regulación del régimen especial de diferimiento, resulta aplicable exclusivamente a las operaciones de reestructuración amparadas por el mismo», y «dicho régimen especial no es aplicable a la escisión que nos ocupa».

b) En segundo lugar, que en «el régimen general del impuesto no existe precepto alguno que haga referencia a los posibles efectos fiscales de la retroacción contable acordada en fusiones o escisiones».

c) En tercer lugar, que, conforme al artículo 245.1 LSA, «la eficacia jurídica de la escisión, y por tanto la transmisión del patrimonio de la escindida a las beneficiarias se produce con la inscripción en el Registro Mercantil». «Eficacia que se retrotrae a la fecha del asiento de presentación en dicho Registro de la escritura de escisión (art. 55 RRM)», lo que supone que «si no se reconoce trascendencia fiscal a la retroacción contable mercantil será la entidad escindida la que tribute por la plusvalía de escisión», mientras que si se le reconoce dicha trascendencia «serán las sociedades beneficiarias de la escisión quienes tributen por la plusvalía de escisión».

d) En cuarto lugar, que la retroacción contable regulada en la LSA carece de trascendencia fiscal cuando la operación de reestructuración tributa en el régimen general del impuesto, por varias razones: (i) la LSA deja a la voluntad de las partes la determinación de la fecha de retroacción contable, no siendo pues equiparable a efectos del artículo 10.3 LIS el valor vinculante del artículo 235 d) LSA «con el de otras normas mercantiles contables como pueden ser el Título I del Código de Comercio o las Normas de Valoración del Plan General de Contabilidad, de carácter absolutamente imperativo y sustraídas a la opción del que debe aplicarlas»; (ii) al «igual que el balance de fusión o escisión, si no está cerrado a fecha de fin del periodo impositivo, no determina tributación alguna en el impuesto», «tampoco la retroacción contable determinada a efectos de la fusión o escisión con carácter voluntario por el o los sujetos pasivos intervinientes en la operación debe trascender sin más al Impuesto sobre Sociedades»; y (iii) el hecho de que «en el régimen especial de diferimiento tributario el art. 105 LIS conceda trascendencia fiscal a la retroacción contable mercantil se explica por su evidente irrelevancia en cuanto que en este régimen especial no tributan las plusvalías de fusión o escisión», mientras que en el régimen general del impuesto «esas plusvalías de fusión o escisión tributan conforme al art. 15.2 y 3 LIS, y lo hacen en quien las obtiene», «por lo que su tributación en las entidades beneficiarias de la escisión dando trascendencia fiscal a la retroacción contable, como pretende la actora, sería contraria al art. 15.3 LIS».

En definitiva, para el TEAC, «la incompatibilidad manifiesta entre el art. 105 LIS y el art.15.3 de la misma ley fundamenta claramente la inaplicabilidad del primero a las reestructuraciones societarias sujetas al régimen general del impuesto; régimen éste que configura como sujeto pasivo de las plusvalías de fusión o escisión a la entidad absorbida o escindida». «La pretendida trascendencia fiscal de la retroacción contable de la LSA en una fusión o escisión regulada por el régimen general supondría el cambio del sujeto pasivo determinado por el art. 15.3 LIS, dando eficacia a unos actos o convenios entre particulares», en contra del artículo 36 de la Ley 230/1963. De otra parte, si el artículo 245.1 LSA «establece que la eficacia de la fusión queda supeditada a la inscripción, ello quiere decir, en sentido contrario, que sin inscripción no hay efectos», con lo que «de acuerdo con nuestra normativa mercantil, es la inscripción de la escisión, la que determina la extinción de la escindida y el traspaso de su patrimonio a las beneficiarias», debiendo tenerse en cuenta, además, lo dispuesto en los artículos 24.2 a) y 10.1 de la LIS.

SEGUNDO.- La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación confirma la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de mayo de 2012. Tras identificar la resolución impugnada (FJ 1º) y exponer los hechos del litigio, así como la pretensión impugnatoria de la parte actora (FJ 2º), en lo que



estrictamente se refiere a los dos motivos admitidos en el presente recurso, señala, en síntesis, lo que a continuación reflejamos.

1º) En relación a la aplicabilidad del régimen especial de escisiones, se remite a la sentencia de 11 de julio de 2014 (FJ 3º) dictada por la misma Sala (Sección Sexta) en el recurso núm. 143/2013, resolución que ha devenido firme y en la que se analizaba el mismo procedimiento y el mismo ejercicio, aunque referido a otro tributo, en particular, el IVA de la entidad JULCAM.

Dicha sentencia, frente a la pretensión de la recurrente de que se le aplique el régimen fiscal especial de reestructuración empresarial conforme a la definición del artículo 97 LIS, recuerda que la Administración niega la existencia de tal reestructuración, «pues la entidad Naviosa no realizó actividad alguna, ya que se disolvió atribuyendo su patrimonio a los dos únicos socios», y resuelve que «[e]s cierto que la operación de escisión no respondió a una reestructuración empresarial, sino a una atribución parcial del patrimonio de la escindida a dos de sus socios», siendo esta «la operación económica real, como deriva de la exposición de hechos», y a ella hemos de atenernos conforme al artículo 13 de la Ley 58/2003.

Y en cuanto a la alegación de JULCAM de que a la transmisión del solar le es de aplicación el artículo 7.1 de la Ley 37/1992, la sentencia afirma que «[e]n el presente caso la transmitente no había realizado actividad económica alguna respecto del solar transmitido, y por ello, se transmitió un activo, como correctamente señala la Administración, y no un elemento patrimonial con actividad económica autónoma», siendo por ello de aplicación la exclusión prevista en el citado precepto [letra b)].

Respecto al momento en que ha de entenderse efectiva la escisión, la sentencia declara que «lo es en la fecha del asiento de presentación en el RM de la escritura, ya que los efectos de la inscripción constitutiva se producen desde la fecha de dicho asiento», y que en el presente caso el asiento de presentación tuvo lugar en diciembre de 2002 (FJ 5º).

2º) Acerca del segundo motivo esgrimido en este recurso, la resolución impugnada subraya que la misma Sala y Sección, en relación a idéntica problemática y en asuntos relativos al Impuesto de Sociedades, ya ha declarado que «los efectos de la escisión quedan supeditados a su inscripción en el Registro Mercantil, y más concretamente al momento de su presentación en el Registro, sin que la retroacción contable que puedan acordar las entidades en la escritura pública de escisión, tenga efectos frente a la Hacienda Pública, sino solo entre las partes».

A este respecto, la Sala de instancia se remite a su sentencia de 7 de mayo de 2015, dictada en el recurso núm. 116/2012, en la que, entre otras cosas, respecto del concreto supuesto examinado, se dice: (i) que consta acreditado en el expediente que, «pese a realizarse determinados actos relacionados con la operación de escisión en 1999», «la inscripción de la misma en el Registro mercantil tuvo lugar el 24 de enero de 2000, teniendo esta inscripción efectos constitutivos y siendo, por tanto, la fecha del asiento de presentación en el Registro la que determina el momento en que la escisión comienza a desplegar sus efectos»; (ii) que esta es la doctrina sentada reiteradamente por el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en las SSTs de 23 de enero de 2014 (RC 3834/11) y 11 de abril de 2013 (RC 4473/2010); (iii) que, dado que en el caso concreto «las actuaciones inspectoras que se incoaron con carácter general estaban referidas al ejercicio 2000, en el que comenzó a desplegar sus efectos la escisión producida como consecuencia de su inscripción en el Registro Mercantil», debe rechazarse la alegación de la actora; (iv) que tampoco puede ser acogida la alegación de «la nulidad de la liquidación practicada por aplicación de la retroacción contable de las operaciones realizadas por la escindida según lo acordado en el proyecto de escisión», ya que la «fecha de efectos de la escisión viene determinada por su inscripción en el Registro Mercantil, efecto determinado por la ley -y confirmado por la jurisprudencia- que no puede ser eludido por la vía de intentar aplicar la retroacción contable pretendida por la actora»; (v) que la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2014 (RC 3834/2011) señala que el «hecho imponible se produce con la inscripción registral de la escisión y sólo entonces surgirá la renta que, en su caso, integre la base imponible y puede dar lugar a la deuda tributaria», y que «[n]o se trata de un elemento patrimonial -pasivo en este caso- derivado de las operaciones mercantiles de la entidad que se escinde y recogido en su contabilidad, sino una consecuencia fiscal de la operación societaria en sí misma, por lo que no se ve afectada por la retroacción contable»; (vi) por último, que la sentencia de esta Sala de 21 de marzo de 2012 (RC 3717/2008) concluye que la «retroacción contable acordada no puede implicar la modificación de ejercicios cerrados y de impuestos ya devengados, y, lo único que comporta es que tales operaciones contables (las del ejercicio devengado y cerrado) las realice la entidad absorbente por cuenta de la absorbida», siendo ésta, «la absorbida, la que ha de cumplir las obligaciones formales y soportar las deudas tributarias que de esos ejercicios cerrado sin y devengados se deriven», y que «la pretensión de aplicar el artículo 105 de la Ley 43/95 retro trayendo los efectos de la escritura de fusión al momento en que las sociedades absorbente y absorbida lo acuerden no sólo es rechazable por el razonamiento precedente sino porque implica, de aceptarse, el desconocimiento» del artículo 36 de la Ley 230/1963, según el cual, la



«posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares».

La sentencia aquí impugnada concluye en este punto que en el «presente supuesto, la presentación de la escritura pública de escisión en el Registro Mercantil, tuvo lugar el 18 de diciembre de 2002, y la inscripción se practicó el 2 de febrero de 2003», de manera que los efectos de la operación «se retrotraen al 18 de diciembre de 2002, fecha de presentación en el Registro, por lo que la regularización del ejercicio 2002, es correcta» (FJ 6º).

3º) Finalmente, resuelve imponer las costas a la compañía recurrente por haber sido desestimadas todas sus pretensiones, conforme a lo dispuesto en el artículo 139 LJCA (FJ 8º).

TERCERO.- Como hemos señalado en los antecedentes, JULCAM se alza en casación aduciendo cuatro motivos, de los cuales han sido admitidos dos.

A) En el primero de ellos, la recurrente alega la infracción de los artículos 97.2 y 110.2 de la LIS . Considera que la operación de escisión de NAVES tuvo lugar con respeto a las normas mercantiles y tributarias, en particular, el citado artículo 97.2 LIS , según habría confirmado la propia sentencia impugnada (FD 3º). Y estima que, en virtud del principio de unicidad, cualquier operación que pueda ser calificada como de reordenación desde la perspectiva mercantil, debe mantener la consideración a efectos tributarios, salvo que se incumplan los requisitos del artículo 110.2 LIS .

En relación con este último precepto, en primer lugar, trae a colación nuestra sentencia de 14 de octubre de 2015 , que exigiría para aplicarlo que se acredite que la operación ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, o bien no se ha hecho por motivos económicos válidos, y habría aclarado que estamos ante una cuestión de valoración probatoria que corresponde a la Sala de instancia, salvo se hubiese denunciado la existencia de una valoración irracional, arbitraria o ilógica. Y, en segundo lugar, señala que la resolución judicial recurrida cita la sentencia de 1 de julio de 2014 , referente al IVA de JULCAM, y declara que la escisión no respondió a una reestructuración empresarial, sino a una atribución parcial del patrimonio de la entidad escindida a dos de sus socios, «como consecuencia de que una de las sociedades (Naviosa) sin realizar actividad había disuelto su patrimonio atribuyéndolo a los dos únicos socios».

Y, partiendo de lo anterior, la recurrente alega: a) que no hay en la sentencia impugnada «una sola letra», «frase» o «prueba» que «pueda permitir siquiera indiciariamente justificar que la operacio#n realizada tuvo como causa principal conseguir alguna ventaja fiscal de forma fraudulenta», lo que impediría aplicar el artículo 110.2 LIS ; b) que dicha sentencia tampoco dice palabra alguna acerca de «la prueba propuesta (admitida y realizada) sobre la existencia de la actividad económica» de JULCAM, cuando ha sido el «principal argumento contra la aplicación del régimen tributario especial al que se había acogido Naves, para realizar la cuestionada operación»; y, en fin, c) que no se puede, como hace la resolución recurrida, trasladar al Impuesto sobre Sociedades lo establecido en la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2014 , «ya que se refería única y exclusivamente a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de la transmisión del solar que había recibido Julcam SL, como beneficiaria de la escisión».

B) Pese a que en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEAC se fundamentan in extenso el incumplimiento del principio de proporcionalidad, y que esta Sala ha declarado que «constituye un requisito de la escisión, tanto a efectos mercantiles (art. 252 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) como fiscales, el que se observe la debida proporción en la atribución a los socios de las acciones de las sociedades adquirentes en relación con la participación que tenían en la escindida», siendo este «requisito inexcusable para la aplicación del régimen fiscal especial que pretende la recurrente» [sentencia de 17 de marzo de 2016 (RCA 2581/2014), FJ 3º; en relación a una escisión parcial, véase la sentencia de 13 de febrero de 2017 (RCA 285/2016), FJ 3º], no existen referencias en la sentencia impugnada a esta cuestión y las partes en este proceso parecen haberla soslayado.

C) Hecha la anterior precisión, es evidente que el primer motivo, que, como puede apreciarse y advierte el abogado del Estado, se limita a argumentar la violación del artículo 110.2 LIS , no puede ser acogido.

(1) En primer lugar, no es cierto que la sentencia recurrida acepte en el FJ 3º o en cualquier otro, que la operación de escisión de NAVES se haya efectuado respetando la normativa tributaria, sino que rechaza tal extremo en el FD 5º expresamente.

(2) En segundo lugar, debe descartarse que cualquier operación de reestructuración que pueda calificarse como tal desde la óptica mercantil, deba aceptarse sin más en el ámbito tributario. Como subraya el abogado del Estado, esta Sala ha reconocido expresamente la validez e independencia de la calificacio#n que, a los solos efectos tributarios, puede llevar a cabo la Administracio#n, en el apartado 2 del fundamento de



derecho cuarto de la sentencia de 22 diciembre 2016 (rec. cas. 2804/2015), que señala lo que a continuación transcribimos:

«2. La recurrente viene a enarbolar la tesis de que si la escisión parcial objeto de debate dio lugar a una calificación del Registrador mercantil, no puede ser soslayada por la Inspección si ésta viene a enervar los efectos jurídicos de esa calificación registral, a la que la Ley atribuye una presunción de validez que sólo cabe destruir con observancia de cauces jurídicos bien precisos.

La recurrente no tiene en cuenta la posibilidad por parte de la Administración Tributaria de efectuar una calificación jurídica a efectos fiscales, limitada a su ámbito, distinta de la calificación efectuada a efectos registrales; esa facultad de calificación jurídico-tributaria está en la Ley (con carácter general, art. 25 de la LGT de 1963 en sus distintas redacciones y art. 13 de la LGT de 2003 , sin perjuicio de las referencias en las leyes reguladoras de cada tributo en particular) y está también reconocida en la jurisprudencia (pos todas, STS de 18 de septiembre de 1998).

La Administración efectúa una calificación a efectos tributarios que en nada afecta a la eficacia civil ni a la registral de la escisión efectuada. Se trata de ámbitos distintos. La actuación del Registrador Mercantil es una calificación limitada por los extremos a los que se extiende y por los medios que utiliza (art. 6° del Reglamento del Registro Mercantil); la calificación del Registrador se "entiende limitada a los efectos de extender, suspender o denegar el asiento principal solicitado" (art. 59.1 del RRM); la declaración que el Registrador efectúa acerca de la validez del título que se presenta a inscripción no tiene más valor que en función de lo que es efecto primordial de su función calificadora, esto es, extender el asiento registral.

En efecto, la Administración tributaria utiliza en su calificación primordialmente las normas contenidas en la LIS (art. 97) mientras que el Registrador utiliza las normas contenidas en el TRLSA y RRM. Sin que pueda aceptarse la tesis de la recurrente de que "las potestades de calificación atribuidas al Registrador Mercantil deben vincular, a todos los efectos, a la Administración Tributaria, dada la presunción de validez del Registro", puesto que esa vinculación no se recoge en precepto, alguno existiendo, por el contrario, ámbitos distintos para las calificaciones tributaria y registral. En este sentido nos hemos pronunciado en la sentencia de 23 de abril de 2015 ».

(3) Sentado lo anterior, acierta JULCAM en que esta Sala y Sección, entre otras, en la sentencia de 14 de octubre de 2015 (RCA núm. 3392/2013), que menciona la recurrente, ha subrayado, de un lado, que para denegar la aplicación del régimen especial de escisiones al amparo del artículo 110.2 LIS es preciso que se acredite que la operación, bien ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, bien no se ha hecho por motivos económicos válidos; y, de otro lado, que estamos ante una cuestión de valoración probatoria que corresponde al Tribunal de instancia, salvo se hubiese denunciado la existencia de una valoración irracional, arbitraria o ilógica.

Descendiendo más en el detalle de nuestra doctrina, procede recordar, en primer lugar, sin pretensión de ser exhaustivos, que en los pronunciamientos de esta Sala en relación con la cuestión que nos ocupa, puede leerse, por ejemplo: que «el segundo inciso del artículo 110.2 de la LIS contempla otra causa para negar la aplicación del régimen especial de diferimiento, causa que es aplicable de forma autónoma e independiente de la relativa al objetivo de fraude o evasión fiscal, es decir, cuya aplicación se produce aunque la operación no tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal», y que consiste en que «tampoco se aplicará el régimen especial de diferimiento 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» [sentencia de 8 de marzo de 2012 (RCA 3777/2008), FD 4º]; que «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» [sentencia de 27 de mayo de 2013 (RCA 1668/2011 , FJ 32]; que «[e]xistiendo, por una parte, la referencia en la norma comunitaria a que 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, y por otra parte, reconocido por el propio legislador que los mismos principios que inspiran la Directiva deben aplicarse a las situaciones internas, puede concluirse que dicha previsión se encontraba ya presente en el espíritu de la Ley 29/1991 y, posteriormente, en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , con independencia de que, en principio, no resultase de aplicación la norma comunitaria a las situaciones puramente internas» [sentencias de 18 de noviembre de 2013 (654/2012), FJ 3 º, y de 24 de febrero de 2014 (RCA 724/2013), FJ 2º; en casi los mismos términos, sentencia, ya citada, de 5 de noviembre de 2015 (RCA 774/2014), FJ 8º, 2]; que «ya la redacción originaria del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 permitía valorar la ausencia de motivos económicos válidos en la operación como un indicio de que la misma se había llevado a cabo con el propósito de fraude o de eludir el pago de un tributo» [sentencia, ya citada, de 22 diciembre 2016 (RCA 2804/2015), FJ 4º, punto 2]; que «desde el punto de vista tributario, para juzgar si en una



operación de reestructuración empresarial se dan motivos económicos válidos, que permitan excluir que su designio fue predominantemente el fraude o la elusión fiscal, resulta necesario considerar las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores de esa concreta 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» [sentencia de 13 de octubre de 2016 (RCA 1419/2015), FJ 3º]; y, en fin, que la prueba de la existencia de motivos económicos válidos corresponde al interesado [sentencia de 22 diciembre 2016 (RCA 2804/2015), FJ 4º, punto 3], de manera que mientras que «una presunción relativa a que la escisión se realizase con fines de fraude o evasión fiscal, al amparo de lo establecido en su artículo 110.2, citado, ha de estar plenamente acreditada por la Administración, enervando la finalidad organizativa o comercial en la que se fundan las decisiones empresariales de esta índole», «incumb[e] a la sociedad escindida -y, por ende, a la recurrente como sucesora-, acreditar que la escisión se llevó a cabo por motivos económicos válidos, lo que exige un esfuerzo, por mínimo que sea, de que dicha operación no tuvo como objetivo único o principal el ahorro fiscal» [sentencia de 5 de noviembre de 2015 (RCA 774/2014), FJ 7º, 3.4 y 4; véase también sobre la cuestión la sentencia de 26 de mayo de 2016 (RCA 1319/2015), FJ 5].

Y, en segundo lugar, conviene, asimismo, destacar, como hace la propia actora, que hemos sido rotundos al afirmar en la citada sentencia de 14 de octubre de 2015 [FD 3º, que, a su vez, se remite a la sentencia de 8 de marzo de 2012 (RC 3777/2008), FD 4º] que «[c]on relacio#n a la existencia de motivos econo#micos va#lidos en la operacio#n de escisio#n llevada a cabo, estamos ante una cuestio#n cuya valoracio#n corresponde al Tribunal de instancia y que, en consecuencia, esta# vedado a la vi#a casacional, salvo que la parte hubiese denunciado [...] la existencia de una valoracio#n de la prueba irracional, arbitraria o ilo#gica o cualquier otra de las vi#as extraordinarias que permitiese a esta Sala entrar a conocer sobre la existencia o no de una finalidad de fraude o evasio#n en la operacio#n realizada». Recordando que es doctrina de esta Sala que «la formacio#n de la conviccion sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal esta# atribuida al o#rgano judicial que, con immediacio#n, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios», sin que, en principio, salvo supuestos taxativos enumerados por este Tribunal, "pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casacio#n, puesto que la erro#nea valoracio#n probatoria ha sido excluida del recurso de casacio#n en la jurisdiccion civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casacio#n en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley"; y ello como consecuencia de la "naturaleza de la casacio#n como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretacio#n y aplicacio#n del ordenamiento juri#dico, y no someter a revisio#n la valoracio#n de la prueba realizada por el tribunal de instancia" [entre muchas otras, sentencias de esta Sala de 25 de marzo de 2002 (rec. cas. nu#m. 9171/1996), FD Primero; de 9 de julio de 2008 (rec. cas. nu#m. 4449/2004), FD Cuarto; de 14 de marzo de 2008 (rec. cas. nu#m. 1629/2007, FD Tercero); de 21 de mayo de 2008 (rec. cas. nu#m. 8380/2004), FD Cuarto; de 18 de junio de 2008 (rec. cas. nu#m. 11399/2004), FD Cuarto; de 9 de julio de 2008 (rec. cas. nu#m. 4341/2004); de 8 de octubre de 2008 (rec. cas. nu#m. 6220/2004), FD Cuarto; y de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. nu#m. 8460/2003), FD Tercero].- Todo ello excepto cuando, por el cauce de la letra d) del arti#culo 88.1 de la LJCA, se denuncie la posible infraccio#n de los preceptos reguladores de la valoracio#n de pruebas tasadas o que la apreciacion de las practicadas resulto# contraria a la razo#n e ilo#gica, conduciendo a resultados inverosi#miles, evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del arti#culo 9.3 de la CE [Sentencias de 17 de noviembre de 2008 (rec. cas. nu#m. 5707/2007), FD Segundo; de 24 de noviembre de 2008 (rec. cas. nu#m. 3394/2005), FD Primero; de 16 de febrero de 2009 (rec. cas. nu#m. 6092/2005), FD Cuarto, de 8 de febrero de 2010 (rec. cas. nu#m. 6411/2004), FD Cuarto; de 18 de octubre de 2010 (rec. cas. nu#m. 1787/2005), FD Quinto; y de 10 de febrero de 2011 (rec. cas. nu#m. 3271/2008), FD tercero]».

(4) Pero no acierta la recurrente al extraer las consecuencias de nuestra jurisprudencia.

(a) Para empezar, como aduce el abogado del Estado, es cierto que la sentencia impugnada no afirma que la operación de escisión de NAVES haya tenido como principal objetivo el trabajo fraude o la evasión fiscal, pero menciona y razona inequívocamente que no se ha hecho por motivos económicos válidos, el segundo de los motivos que, según reconoce la propia actora, y, como acabamos de ver, hemos corroborado en jurisprudencia constante de esta Sala, autoriza la aplicación del artículo 110.2 LIS.

Así, la Sala de instancia recuerda que la Administración niega la existencia de tal reestructuración empresarial conforme a la definición del artículo 97 LIS, «pues la entidad Naviosa no realizó actividad alguna, ya que se disolvió atribuyendo su patrimonio a los dos únicos socios», y resuelve que «[e]s cierto que la operación de escisión no respondió a una reestructuración empresarial, sino a una atribución parcial del patrimonio de la escindida a dos de sus socios», siendo esta «la operación económica real, como deriva de la exposición de hechos», y a ella hemos de atenernos conforme al artículo 13 de la Ley 58/2003.



Carece, pues, de sentido, la denuncia de que la sentencia recurrida no menciona nada que justifique «que la operación realizada tuvo como causa principal conseguir alguna ventaja fiscal de forma fraudulenta», habiéndose acreditado lo contrario en el escrito de demanda contenciosa, porque la resolución de la Audiencia Nacional atacada en esta sede centra su decisión en la inexistencia de motivo económico válido en la escisión de NAVES.

Como, por cierto, también se hace en el acuerdo del jefe de la Oficina Técnica y en las resoluciones del TEARM y del TEAC, que viene a confirmar la Sala de instancia.

Así, en el acuerdo de liquidación se dice que «no existe un motivo económico válido que justifique la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 toda vez que del análisis de la misma y de sus circunstancias se desprende que no existe una finalidad real sino aparente de reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación y sí la búsqueda de la obtención de una ventaja fiscal»; y que «del conjunto de las operaciones realizadas y sujetos partícipes no puede concluirse que nos encontremos en un proceso de reestructuración de la actividad económica» de NAVES, «sino en el resultado del interés de terceros ajenos al primer accionariado de aquélla en desarrollar una actividad de arrendamiento de hotel y oficinas sobre un concreto solar, detentado hasta ese momento sin afección a actividad económica». «No puede hablarse de reestructuración sino -se dice- de la realización de un conjunto de operaciones mercantiles que resultan necesarias para facilitar la gestión por los nuevos propietarios de un activo concreto -inmueble de que la CALLE000 - sin que en las mismas se pusiese de manifiesto la valoración de mercado a que cualquier otra operación habría dado lugar». En consecuencia, se concluye que «no hay motivo económico válido distinto del ahorro fiscal que se pretende obtener, por lo que no resulta aplicable el régimen fiscal en virtud de la cláusula antielusión del artículo 110 de la LIS .

Por su parte, la resolución del TEARM de 28 de junio de 2010 declara que «en la controvertida operación de escisión no existe un motivo económico válido que justifique la misma, sino la posibilidad de obtener un beneficio fiscal, no quedando acreditado fehacientemente que la escisión se realizase por un motivo económico válido, como podía ser la reordenación de la estructura de las sociedades intervinientes», y que «la operación ha consistido en una mera distribución del patrimonio entre los socios». Y la resolución del TEAC de 30 de mayo de 2012 explica que deviene «inapreciable la eventual concurrencia de motivo económico válido que la cláusula antielusión del art. 110.2 LIS establece toda vez que ninguna "reestructuración o racionalización de actividades" (en términos del art. 110.2 LIS) puede predicarse en los supuestos de fusiones o escisiones de entidades que no realizan actividad alguna».

(b) No mejor éxito puede tener la alegación de que sentencia recurrida no dice nada acerca de «la prueba propuesta (admitida y realizada) sobre la existencia de la actividad económica» de JULCAM, cuando ha sido el «principal argumento contra la aplicación del régimen tributario especial al que se había acogido Naves, para realizar la cuestionada operación».

(b.1) Antes de nada, frente a lo que sostiene la recurrente, debe rechazarse que el argumento principal para rechazar la aplicación del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS a la operación de escisión de NAVES haya sido, en vía administrativa o judicial, la inexistencia de actividad económica de JULCAM (por lo que cualquier prueba aportada sobre este particular carecería de relevancia alguna), sino la ausencia de dicha actividad de la entidad escindida, NAVES, que tributaba en los ejercicios inspeccionados en transparencia fiscal, como sociedad de mera tenencia de bienes, y de la otra sociedad beneficiaria de la escisión, NAVIOSA, que fue objeto de disolución el día 29/05/2003.

A este respecto, la sentencia impugnada, tras subrayar que la «Administración niega la existencia de tal reestructuración pues la entidad Naviosa no realizó actividad alguna, ya que se disolvió atribuyendo su patrimonio a los dos únicos socios», declara como «cierto que la operación de escisión no respondió a una reestructuración empresarial, sino a una atribución parcial del patrimonio de la escindida a dos de sus socios», siendo esta «la operación económica real, como deriva de la exposición de hechos», «y a ella hemos de atenernos conforme al artículo 13 de la Ley 58/2003, siguiendo el mismo criterio del artículo 25 de la Ley 230/1960» (FD 5º).

En la misma línea, en el acuerdo de liquidación se subraya que NAVES «tributa como entidad de mera tenencia de bienes en régimen de transparencia fiscal según sus propias declaraciones, por lo tanto sin realización sobre el inmueble de actividad económica alguna, por lo que al menos resulta difícil argumentar que hay tal reestructuración cuando hasta ese momento no se hacía nada». «Difícilmente -se remata- se puede hablar pues de una reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, toda vez que la Sociedad escindida que tributa en régimen de transparencia, carece de organización empresarial».



También se subraya la disolución y liquidación de NAVIOSA mediante escritura de 29/05/2003, sociedad «que no ha realizado actividad alguna», adjudicándose todos los inmuebles que integraban el patrimonio neto de NAVES, salvo CALLE000 NUM001 - NUM002 , a los socios originarios, don Avelino y doña Luisa , detentadores del 100% de su capital. Asimismo, se remarca que la única sociedad que va a seguir en funcionamiento es JULCAM, que recibe el mayor valor del patrimonio neto de la escindida NAVES (80,16%), y sobre cuyo solar se ha construido un hotel y un edificio de oficinas, para su explotación, en cesión de uso y arrendamiento.

Asimismo, la resolución del TEARM recalca que una de las sociedades beneficiarias de la escisión «fue objeto de disolución y liquidación sin haber realizado actividad alguna». Y, según la resolución del TEAC, consta que NAVES carecía de actividad empresarial por no tener «la mínima organización empresarial en los dos ejercicios objeto de comprobación», y «tributó durante el periodo inspeccionado (en 2001 ya que en 2002 no declaró) en régimen de transparencia fiscal como sociedad de mera tenencia de bienes»; «ninguna actividad empresarial apreció la Inspección respecto de los inmuebles transmitidos a NAVIOSA», y en 2001 los únicos ingresos de NAVES «provinieron del arrendamiento del inmueble de Toledo junto con otro contiguo que fue enajenado en subasta judicial el 6-9-01».

(b.2) Siguiendo con la misma línea de razonamiento, hemos expuesto en los antecedentes que en el Proyecto de escisión se explica que «por el mayor valor y volumen de los inmuebles situados en la CALLE000 NUM001 - NUM002 (Madrid), se adjudican éstos a una sola sociedad, JULCAM», y los «restantes inmuebles se adjudican a la otra sociedad: NAVIOSA», de manera que «las nuevas sociedades podrán llevar a cabo mejor sus proyectos independientes, lo que no hubiera sido posible sin la reestructuración técnica y económica que se produce con la escisión proyectada».

Pero esta finalidad, según el acuerdo de liquidación y las resoluciones dictadas en vía económico-administrativa, no parece compatible con la decisión de disolver y liquidar inmediatamente (escritura de 29/05/2003) una de las sociedades beneficiarias de la escisión, NAVIOSA, al no realizar actividad alguna y no tener créditos ni obligaciones pendientes, por lo que no es necesaria la apertura de un período de liquidación, y sí con el propósito de velado de repartir el patrimonio entre los socios, finalidad que no responde al concepto de "motivo económico válido". «Lo que se produce -se concluye en el acuerdo de liquidación- es una distribución de activos entre los socios». Resulta claro que KONIN y ECO VILLAS se incorporan al accionariado de NAVES por su interés en un inmueble concreto, el solar de CALLE000 NUM001 - NUM002 . Con anterioridad a la escisión, el 13/12/2001, la sociedad DECON ARROA, S.A., factura a KONIN cierta cantidad por las gestiones de búsqueda, localización y posterior compra del solar mencionado. Realmente -se dice-, al adquirir las acciones de NAVES «están adquiriendo únicamente el 50% del inmueble revalorizado de CALLE000 NUM001 - NUM002 , único activo de la futura sociedad creada con motivo de la escisión de JULCAM».

Por lo tanto -se concluye-, «la mayor agilidad que se pretendía obtener al actuar de forma diferenciada según el tipo de inmueble atendiendo a su localización, tamaño y situación geográfica, no se ha producido, toda vez que NAVIOSA SL no ha realizado desde su origen hasta su liquidación ningún tipo de actividad». Además, hay que tener en cuenta que los inmuebles de NAVES estaban situados en Madrid y en Toledo, adjudicándose únicamente a JULCAM uno de los inmuebles de Madrid, y a NAVIOSA el resto, es decir, tanto inmuebles en Madrid como en Toledo. «Difícilmente -se remata- se puede hablar pues de una reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, toda vez que la Sociedad escindida que tributa en régimen de transparencia, carece de organización empresarial».

c) En fin, estos argumentos no pueden más que calificarse como razonables y, en cualquier caso, ni JULCAM acredita que la valoración de la prueba que ha hecho el Tribunal de instancia pueda tacharse de irracional, arbitraria o ilógica, ni esta Sala lo aprecia, por lo que dicha valoración se sitúa extramuros de la casación. Lo que entronca con la observación del abogado del Estado de que la entidad recurrente se ha limitado a alegar la infracción de los artículos 97 y 110 de la LIS, sin articular, como debiera, un motivo, bien al amparo del artículo 88.1.c) LJCA , por considerar que la sentencia impugnada no cumple las exigencias de motivación al no entrar a valorar las pruebas admitidas y practicadas en el seno del recurso contencioso-administrativo [v.g. la mencionada sentencia de 13 de octubre de 2016 (RCA 1419/2015), FJ 2º, 1º)], bien con apoyo en el artículo 88.1.d) LJCA , por estimar que valoración de la prueba ha sido arbitraria o ilógica [v.g., sentencia de 22 de diciembre de 2016 (RCA 2804/2015), ya citada, FJ 3º]. Sin embargo, ninguno de estos motivos se ha hecho valer en el recurso de casación, por lo que la recurrente no puede ahora cuestionar la conclusión a la que llega la Sala de instancia, derivada de una determinada apreciación de los hechos.

(5) Por último, también carece de eficacia suasoria la afirmación de que no se puede trasladar al Impuesto sobre Sociedades lo establecido en la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2014 , ya que ésta se refería única y exclusivamente a la tributación en el IVA de la transmisión del solar que había recibido JULCAM como beneficiaria de la escisión. Como acertadamente argumenta el abogado del Estado, a cuyas



palabras nos remitimos, aunque es cierto que el objeto de dicha sentencia era una liquidación por IVA, su examen «requirió de la Sala un pronunciamiento sobre la misma operación de escisión objeto del recurso, sobre la base del art. 97 LIS, citado por la Sala en esa sentencia previa». «Lo que se traslada por la Audiencia Nacional a este proceso -se remata, con razón- no es el pronunciamiento relativo a la liquidación de IVA sino la conclusión a la que la propia Sala había llegado al examinar, bajo la perspectiva de la legislación del Impuesto sobre Sociedades, la misma operación de escisión llevada a efecto entre las mismas personas jurídicas».

Por las razones expuestas, el primer motivo de casación no puede prosperar.

CUARTO.- En el segundo motivo, JULCAM alega la infracción por la sentencia recurrida del artículo 105 LIS, que dispone que «[l]as rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 97 de esta Ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles».

A) A estos efectos, indica que, de conformidad con el artículo 235.d) LSA, en el proyecto de escisión de NAVES se mencionó el 1 de enero de 2002 como la fecha a partir de la cual las operaciones de dicha sociedad (la escindida) habrían de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de las sociedades beneficiarias de la escisión (JULCAM y NAVIOSA), por lo que, como establecería la consulta publicada en el núm. 75, de septiembre de 2008, del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, «la incorporación de los ingresos y gastos de la sociedad escindida a las sociedades beneficiarias, desde el 1 de enero del ejercicio en que se aprueba la escisión es una práctica contable correcta», y, en virtud del citado artículo 105 LIS, debe tener efectos fiscales, al estar imputados al ejercicio 2002, cuando se aprobó la escisión, dado que, en aplicación del artículo 10.3 LIS, la base imponible se calcula de conformidad con las normas previstas en la normativa mercantil, corrigiendo el resultado con los ajustes establecidos en la propia LIS, tal y como se habría hecho en la escisión controvertida. En este punto, se queja JULCAM de que en el FJ 6º de la resolución impugnada se declare que la retroacción contable enjuiciada no tiene efectos frente a la Hacienda Pública, sino solo entre las partes, trayendo para ello a colación una sentencia del Tribunal Supremo que no resultaría aplicable.

De lo anterior derivaría, de un lado, que para NAVES la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del año 2002 sería de cero euros, ya que, por mor del artículo 105 LIS, «todas las operaciones realizadas, todos los ingresos y gastos, han sido imputadas contable y fiscalmente» a las sociedades beneficiarias, que son las que, conforme al artículo 10.3 LIS, han declarado dichas operaciones en la liquidación del ejercicio; y, de otro lado, que «las posibles plusvalías a computar por la propia escisión en el año 2002, deben también contabilizarse por las Compañías beneficiarias, en la parte que a cada una le corresponda por los bienes recibidos, e integrarla en su base imponible, por la retroacción acordada».

Finalmente, alega JULCAM que, si se mantiene la liquidación a NAVES incluyendo todas las operaciones del año 2002, sin modificar simultáneamente las declaraciones de las entidades beneficiarias (que las han incluido por la retroacción aplicada), «se podría estar incurriendo en riesgo de enriquecimiento injusto», como se desprendería de la sentencia de esta Sala de 17 de abril de 2017.

Tampoco este segundo motivo puede tener éxito.

B) La sentencia impugnada mantiene, remitiéndose a varios pronunciamientos de esta Sala, (a) que «los efectos de la escisión quedan supeditados a su inscripción en el Registro Mercantil, y más concretamente al momento de su presentación en el Registro, sin que la retroacción contable que puedan acordar las entidades en la escritura pública de escisión, tenga efectos frente a la Hacienda Pública, sino solo entre las partes»; (b) que la fecha de la inscripción de la escisión en el Registro Mercantil tiene «efectos constitutivos» y es «la que determina el momento en que la escisión comienza a desplegar sus efectos»; (c) que «la fecha de efectos de la escisión viene determinada por su inscripción en el Registro Mercantil, efecto determinado por la ley -y confirmado por la jurisprudencia- que no puede ser eludido por la vía de intentar aplicar la retroacción contable pretendida por la actora»; (d) que la «retroacción contable acordada no puede implicar la modificación de ejercicios cerrados y de impuestos ya devengados, y, lo único que comporta es que tales operaciones contables (las del ejercicio devengado y cerrado) las realice la entidad absorbente por cuenta de la absorbida», siendo ésta, «la absorbida, la que ha de cumplir las obligaciones formales y soportar las deudas tributarias que de esos ejercicios cerrados y devengados se deriven», y que «la pretensión de aplicar el artículo 105 de la Ley 43/95 retrotrayendo los efectos de la escritura de fusión al momento en que las sociedades absorbente y absorbida lo acuerden no sólo es rechazable por el razonamiento precedente sino porque implica, de aceptarse, el desconocimiento» del artículo 36 de la Ley 230/1963; y (e) que en el «presente supuesto, la presentación de la escritura pública de escisión en el Registro Mercantil, tuvo lugar el 18 de diciembre de 2002, y la inscripción se practicó el 2 de febrero de 2003», de manera que los efectos de la operación «se retrotraen



al 18 de diciembre de 2002, fecha de presentación en el Registro, por lo que la regularización del ejercicio 2002, es correcta» (FFJJ 5º y 6º).

Y esta conclusión es congruente con la que ha alcanzado esta Sala, no solo, como aduce el abogado del Estado, en la sentencia de 20 diciembre de 2016 (rec. cas. 2298/2015), que vendría a confirmar que una cosa es la contabilización de los ingresos y gastos y otra la tributación de las plusvalías que se ponen de manifiesto en la operación, sino, sobre todo, en la sentencia de 5 de noviembre de 2015 (RCA 774/2014).

Así, hemos dicho en el FJ 3º de la citada sentencia de 5 de noviembre de 2015, trayendo a colación la de 25 de abril de 2011 (RCA 240/2008), y partiendo del artículo 245.1 LSA, que (a) «de acuerdo con nuestra normativa mercantil, es la inscripción de la escisión la que determina la extinción de la entidad escindida y el traspaso de su patrimonio a las beneficiarias de la escisión, produciéndose con ello el devengo del impuesto que grava la renta derivada de dicha transmisión»; (b) «por lo que la fecha a tener en cuenta, a la hora de determinar el momento en que se produce la operación de escisión y por lo tanto se devenga el impuesto derivado de la transmisión de los bienes de la entidad escindida a las beneficiarias, es la de la inscripción, y no la fecha del otorgamiento de la escritura pública de escisión, como la recurrente defiende, y ello con independencia de la fecha en que se lleve a cabo la retroacción contable»; (c) con precedente en la sentencia de 28 de junio de 2005 (RCA 7841/2000), que «no debe darse eficacia fiscal a la retroacción contable y que por lo tanto las operaciones realizadas por la escindida desde la fecha en que se ha acordado la retroacción contable fiscalmente se imputan a la escindida, que mantiene su personalidad jurídica hasta la fecha de inscripción de la escritura de escisión»; (d) «[q]ue la retroactividad que se pretende no puede tener eficacia a efectos fiscales lo demuestra el artículo 235» LSA, «cuando precisaba que el proyecto de fusión (escisión) contendrá al menos la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas, a efectos contables, por cuenta de la sociedad a la que traspasa su patrimonio, es decir, es exclusivamente a esos efectos a los que puede alcanzar el acuerdo de las respectivas sociedades»; (e) que es pues el ejercicio en que se produce la inscripción de la escisión, el que determina el devengo del impuesto que grava las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la misma» (FD 3º, 2). Y en el FJ 4º de la misma sentencia hemos declarado lo siguiente: (a) que «de acuerdo con nuestra normativa mercantil es la inscripción de la escisión la que determina la extinción de la entidad escindida y el traspaso de su patrimonio a las beneficiarias de la escisión, produciéndose con ello el devengo del impuesto que grava la renta derivada de dicha transmisión»; (b) que «la transmisión del patrimonio de la entidad escindida» tiene «lugar con la inscripción de la escisión produciéndose en dicho momento el devengo del Impuesto que grava las rentas puestas de manifiesto con ocasión de las mismas»; (c) que «la fecha a tener en cuenta, a la hora de determinar el momento en que se produce la operación de escisión y por lo tanto se devenga el impuesto derivado de la transmisión de los bienes de la entidad escindida a las beneficiarias, es el de la inscripción» (FJ 4º, 2); (d) que «[d]esde el momento en que se acuerda la disolución por escisión total de la sociedad hasta el momento en que se inscribe en el Registro Mercantil el asiento de cancelación, fecha en la que la sociedad desaparece con carácter definitivo tanto del ámbito jurídico como el económico, durante ese período de tiempo la sociedad conserva su personalidad jurídica, sigue actuando en los ámbitos jurídico y económico a los efectos de hacer frente a los diferentes compromisos contraídos y continua siendo por tanto sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades hasta que se produzca la inscripción del asiento de cancelación», siendo «entonces, en la fecha de la inscripción del asiento de cancelación de la sociedad escindida, cuando se produce la quiebra del periodo impositivo, dando lugar al devengo y liquidación del Impuesto sobre Sociedades, a la presentación de la declaración y al pago de la cuota si procede» (FJ 4º, 3).

En la misma sentencia (FJ 7º, 4), se cita la de 23 de enero de 2014 (RCA 3834/2011), que se expresa en los términos que siguen: «sostiene la recurrente que la imputación temporal de las rentas que se hubieran puesto de manifiesto en la operación societaria de escisión debe coincidir con la imputación contable, en aplicación del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 y, como los efectos contables se produjeron a 30 de septiembre de 1999 la renta debiera imputarse a ese ejercicio, el cual estaba prescrito y no fue objeto de comprobación administrativa. La sentencia recurrida, por el contrario, entiende que la eficacia retroactiva tiene efectos exclusivamente contables mientras que la fecha relevante para establecer la generación de rentas es la de la inscripción registral de la operación societaria, por tener la misma carácter constitutivo, lo que supone en el presente caso que las rentas se hayan de imputar al ejercicio 2000. Así, a los acertados argumentos contenidos en la sentencia cabe añadir los recogidos en otros pronunciamientos análogos de la Audiencia Nacional, como en la sentencia de 6 de octubre de 2011 que aplica el mismo criterio –prevalencia de la inscripción registral sobre la determinada por la retroacción contable– respecto del momento desde el que debe procederse a la amortización del fondo de comercio surgido de una fusión por absorción. En el presente caso, el fondo de comercio adquirido mediante la fusión deberá ser objeto de amortización a partir de la fecha de presentación de la escritura a inscripción en el Registro Mercantil, el de diciembre de 1999, y no con anterioridad. No se opone a ello la existencia de una retroacción de los efectos contables de la fusión. No



obstante, la retroacción contable (y por ende fiscal) de los efectos de la fusión es una cuestión distinta a la de la eficacia jurídica de la fusión. Por tanto, el pacto de retroacción contable no puede suponer, en ningún caso, una anticipación en la amortización del fondo de comercio generado por la fusión, que aflora con la inscripción de la misma en el Registro Mercantil, momento a partir del cual puede ser objeto de amortización. Razonamiento que, mutatis mutandis, resulta de plena aplicación al presente caso. El hecho imponible se produce con la inscripción registral de la escisión y sólo entonces surgirá la renta que, en su caso, integre la base imponible y puede dar lugar a la deuda tributaria. No se trata de un elemento patrimonial --pasivo en este caso-- derivado de las operaciones mercantiles de la entidad que se escinde y recogido en su contabilidad, sino una consecuencia fiscal de la operación societaria en sí misma, por lo que no se ve afectada por la retroacción contable» [en idénticos términos, véase la sentencia de 6 de noviembre de 2015 (RCA 777/2014), FFJJ 4, 5 y 7].

Acerca de estas cuestiones, puede consultarse también la sentencia de 13 de noviembre de 2013 (RCA 5714/2011), FJ 6º).

C) En cuanto a la alegación de enriquecimiento injusto que se produciría si se hiciera una liquidación a NAVES incluyendo todas las operaciones del año 2002, sin modificar las declaraciones de las entidades beneficiarias, con cita de la sentencia de esta Sala de 17 de abril de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina 785/2016), debemos coincidir grosso modo con las apreciaciones del abogado del Estado.

En primer lugar, es preciso aclarar que la sentencia que se trae a colación no puede aplicarse con la automaticidad que pretende la recurrente, pues enjuicia una cuestión disímil a la que aquí es objeto de controversia, en particular, la situación singular que se genera cuando se regularizan retenciones por IRPF no practicadas en sede del retenedor y no se han comprobado las declaraciones de IRPF de los sujetos a los que debería haberse retenido. En particular, citando pronunciamientos anteriores, la sentencia de 17 de abril de 2017, recuerda que la doctrina correcta es la siguiente:

«Lo que parece lógico es que, cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza. Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada» (FJ 3º).

Doctrina elaborada en el campo de las retenciones que no guarda ninguna conexión con la cuestión que ahora nos ocupa.

Por lo demás, tiene razón el defensor de la Administración cuando señala que, al menos, hubiera sido necesario que JULCAM describiera y acreditara en qué medida la regularización practicada a la sociedad escindida tiene una incidencia directa en la declaración presentada por la beneficiaria de la escisión, y que tampoco consta que las plusvalías regularizadas a la entidad escindida hubieran tributado en sede de las beneficiarias en el ejercicio 2002, que es lo que justificaría la corrección propuesta por la entidad recurrente.

Además, es indudable que el planteado es un tema novedoso no sometido a discusión en la instancia, ni mencionado siquiera, de forma jurídicamente suficiente, en el curso del proceso, por lo que se trata de una cuestión nueva que pretende introducirse ahora, indebidamente, en casación. De esta forma, a través de este submotivo, JULCAM intenta introducir en el debate una cuestión que no se había suscitado ante la Audiencia Nacional y sobre la que, claro está, la sentencia impugnada no se pronuncia, ni pudo hacerlo.

Como hemos declarado en la sentencia de 3 de mayo de 2011 (RCA 466/2009), FJ 4º:

«Un tema novedoso sobre el que no se suscitó discusión en la instancia y sobre el que, en consecuencia, el Tribunal a quo no se pronunció, no puede sustentar un motivo de casación (o submotivo), tal y como hemos recordado en las sentencias de 30 de septiembre de 2008 (casación 571/05, FJ 2º) y de 5 de julio de 2010 (casación 4215/07, FJ 2º), pues no es posible introducir en sede casacional puntos de debate no promovidos ante los jueces a quo.

No puede ser de otra forma, porque, según subrayamos en la sentencia de 5 de julio de 1996 (casación 4689/93, FJ 2º), el designio del recurso de casación reside en valorar la posible infracción del derecho sustantivo y procesal por la Sala de instancia, resultando, por hipótesis, imposible que esa vulneración pueda haberse producido en relación con un argumento que ni siquiera consideró, porque no tenía que hacerlo, y sobre el que, por ende, no hubo pronunciamiento en la sentencia impugnada. Añádase a lo anterior que, si en



esta sede se admitiera el planteamiento de temas inéditos, se provocaría una mutatio libelli susceptible de afectar al derecho de defensa de la parte recurrida, con riesgo evidente de infracción del artículo 24.1 de la Constitución, en el supuesto de que, sin las posibilidades de alegación y de prueba propias de la instancia, se examinara y se decidiera un tema sobrevenido que asoma en el debate por la puerta falsa del recurso de casación, en el que las herramientas de defensa son lógicamente más limitadas.

El recurso de casación es un remedio extraordinario que opera únicamente por los motivos establecidos expresamente por el legislador, reducidos a comprobar si se ha «proveído» equivocadamente (error in iudicando), o se ha «procedido» de forma indebida (error in procedendo). Esa naturaleza de la casación como recurso tasado limita los poderes de este Tribunal y también la actividad de los recurrentes en la casación. No es, pues, una nueva instancia jurisdiccional; no nos traslada el conocimiento plenario del proceso, sino únicamente con el alcance limitado que resulta de la verificación de los motivos enumerados en el artículo 88.1 de la Ley 29/1998. De aquí la prohibición de plantear cuestiones nuevas en esta sede, quedando vedado resolver sobre algo distinto de lo que las partes sometieron al Tribunal a quo, por eso hemos reiterado que tales planteamientos son inadmisibles en casación [véanse, por todas, las sentencias de 21 de diciembre de 2001 (casación 6642/97, FJ 3º); 21 de marzo de 2003 (casación 11541/98, FJ 3º); 6 de octubre de 2004 (casación 3968/01, FJ 2º), o de 1 de diciembre de 2008 (casación 3910/05, FJ 2º)] [en el mismo sentido, entre las más recientes, sentencias de 24 de marzo de 2014 (RCA 4537/2010), FJ 4º; de 21 de febrero de 2017 (RCA 2970/2015), FJ 4º; y de 14 de noviembre de 2017 (RCA 3185/2016), FJ 3º].

Tampoco puede prosperar, pues, la segunda denuncia que recoge el segundo motivo de casación.

QUINTO.- Debe declararse no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA, procede imponer las costas a la recurrente, aunque, como autoriza el apartado 3 del artículo, limitamos su cuantía a la suma de 8.000 euros.

FALLO

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

Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación núm. 3572/2015, interpuesto por la entidad JULCAM 19, S.L., representada por el procurador don Gumersindo Luis García Fernández, contra la sentencia dictada el 23 de julio de 2015 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 308/2012, con imposición a la recurrente de las costas procesales devengadas, aunque limitada su cuantía máxima en la cifra de 8.000 euros.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico