

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6943/2014 de 11/09/2017

Unidad resolutoria: Vocalía primera

IRPF. Separación de socios. Amortización de acciones mediante reducción de capital. Ganancia patrimonial.

La cuestión suscitada ante el TEAC trata de determinar si la renta obtenida por la venta de acciones por un socio a la sociedad seguida de una reducción de capital con amortización de parte de las acciones debe ser calificada como rendimiento del capital mobiliario o como ganancia patrimonial. Pues bien, El TEAC asume la posición mantenida por el TEAR y considera que resulta de aplicación la norma específica de valoración del art. 37 de la LIRPF prevista para los supuestos de separación de socios, por lo que dicho rendimiento debe ser calificado como ganancia patrimonial. Dicha calificación resulta relevante, teniendo en cuenta que permite la aplicación de los coeficientes de abatimiento cuando ello proceda.

Fundamentos de derecho

TERCERO: En la Resolución que ahora se impugna, el Tribunal Regional señala que, en la medida que la separación de cualquier socio podrá dar lugar a la adquisición de acciones propias e inmediata reducción de capital, salvo recolocación de las acciones propias a otras personas, aparentemente podrían resultar de aplicación al caso ambos preceptos transcritos en el Fundamento anterior. Así, indica que a pesar de la aparente incongruencia entre los dos artículos, constituye un principio del Derecho la preeminencia de la norma específica sobre la general, razonando que ambos preceptos, el 33 y el 37, están enclavados en una misma Sección, recogiendo en el artículo 33 la definición genérica de aquella categoría de renta, y estableciéndose una serie de normas específicas para casos concretos en su artículo 37; por lo que en el eventual supuesto que ambos preceptos pudieran resultar aplicables al mismo caso se impondría la calificación de las rentas como ganancias o pérdidas patrimoniales y no como rendimientos del capital.

El Director del Departamento, en su alegato, discrepa por cuanto entiende que el artículo 37 contiene una norma específica de valoración pero no de calificación; así, continúa señalando que la operación ahora analizada no puede considerarse como “separación de socios” habida cuenta de que cuando la norma alude a la “separación de los socios”, estaría refiriéndose exclusivamente a la concurrencia de alguna de las causas tasadas por la normativa mercantil que habilitan a un accionista para separarse de la sociedad (modificación del objeto social, transformación de la sociedad anónima en otro tipo de sociedad, etc).

Realmente este Tribunal Central ya ha resuelto anteriormente esta misma cuestión, si bien bajo la vigencia del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF, en el que la redacción del 31.1.a) resulta idéntica a la del 33.3.a) de la ahora aplicable LIRPF y la del 35.1.e) a la del 37.1.e) LIRPF. En concreto, nos hemos pronunciado en fallos como el de fecha 30 de septiembre de 2010 (RG 647/2009), en el que nos expresábamos en los mismos términos que la Resolución ahora impugnada: confirmando la aplicación de la regla especial de valoración por su carácter más específico, y declarando en cuanto a la calificación otorgada a la operación realizada que el artículo 37.1.e) únicamente señala que, “*en los casos de separación de los socios...*”, sin distinguir o precisar las causas de aquella separación del socio de la sociedad, sin ahondar si ésta resulta de lo dispuesto por aquella norma, si resulta del contenido de los estatutos sociales o si es fruto de un acuerdo o pacto entre las partes, por lo que, **donde la norma no distingue no debe distinguir el intérprete o aplicador del Derecho, debiendo así entenderse que los supuestos de ‘separación de los socios’ que contempla aquel precepto recogería todos los casos en los que el socio deja de ostentar tal condición respecto de la sociedad.**

El mismo criterio se incluye en otras Resoluciones de este Tribunal Central como en la más reciente de fecha 2 de diciembre de 2015.

Llegados a este punto, no podemos acoger la tesis del Director del Departamento que fundamenta su recurso en que, a efectos de la aplicación de la previsión contenida en el artículo 37.1.e) LIRPF, únicamente se debe considerar que nos hallamos ante una separación de socio en aquellos supuestos concretos en los que el orden mercantil atribuye a los socios la posibilidad de ejercer el derecho a separarse de la sociedad. Según lo expuesto, este Tribunal no comparte dicho criterio, ya que supondría introducir un requisito adicional que el legislador no ha establecido.

Así las cosas, el mismo día en que tiene lugar la transmisión de las acciones por los socios del grupo familiar a la sociedad, se lleva a cabo una reducción de capital social amortizando participaciones, con lo que, con la transmisión de dichas participaciones, el grupo familiar **CG** se separa de **XACSA** desvinculándose totalmente de la sociedad, puesto que las acciones enajenadas suponen la totalidad de las poseídas con anterioridad a la venta. Resulta por tanto, indiscutido en el expediente que nos encontramos ante un caso de separación de socios, siendo ésta la finalidad de las operaciones realizadas, circunstancia aceptada asimismo por la inspección en el acuerdo de liquidación que da origen al presente recurso y en el que se constata que el desencadenante de toda la operativa ha de buscarse en el deseo del grupo **C** de separarse de la sociedad. En consecuencia, el tratamiento fiscal adecuado ha de ser el previsto en el artículo 37.1.e) LIRPF, cual es la consideración de ganancia o pérdida patrimonial para la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

A mayor abundamiento, el obligado tributario indica que es conocedor del criterio de la Inspección de los Tributos en virtud del cual en supuestos de transmisión de acciones propias en ejecución de un acuerdo de reducción de capital, la operación se califica como reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios, en base a determinados elementos indiciarios. Sin embargo, señala que en este caso los indicios usualmente utilizados, o bien ni siquiera concurren o bien no adquieren la relevancia que la inspección les otorga, circunstancias éstas que a su juicio no resultan desvirtuadas por el Director recurrente en su alegato.

Efectivamente, hemos de compartir el criterio señalado por el señor **C**, no apreciando que el negocio realizado tenga como único efecto claro evidenciar una mera voluntad de encubrir distribución de dividendos; así, ha de recordarse que tal operación sólo afectó a unas personas en concreto, que integraban la rama familiar que dejaba de ser accionista de **XACSA**, permaneciendo otras personas de otras ramas familiares como accionistas de forma que la composición del accionariado se ha alterado significativamente. En este sentido, la propia resolución impugnada señala acertadamente en su Fundamento Sexto:

“Hemos de terminar señalando que los razonamientos y conclusiones expuestos en los fundamentos anteriores no son aplicables a aquellos casos en que la adquisición de acciones propias para la reducción de capital social no altera la participación de los socios en el capital de la sociedad pues éstos mantienen el mismo porcentaje relativo de participación que tenía antes de dicha reducción”.

Este segundo caso, evidentemente distinto del presente, es el enjuiciado por el TEAC en su resolución de 30/09/2010, número 00/00241/2009 o el contemplado en la sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 16 febrero 2011 que consideró un caso en que la adquisición de acciones propias a los socios y la posterior reducción de capital se efectuaba de modo que los tantos de participación de cada socio se mantenían inalterados antes y después de la operación. Reproducimos a continuación uno de los fundamentos de derecho de esta sentencia:

“FUNDAMENTO QUINTO: En las Sentencias citadas la Sala llega a esa conclusión con arreglo a una prueba indiciaria del artículo 118 LGT, atendiendo a la simultaneidad de las operaciones societarias realizadas, vinculación familiar

entre los socios, **falta de acreditación del fin propio de la reducción** -en esos casos a tenor del artículo 163.1 LSA - **cuando no se ha alterado la participación de los socios en el capital social tras la reducción**; existencia de dividendos no repartidos de varios ejercicios con los que se han constituido reservas así como la inexistencia de un verdadero período de reflexión al aprobarse previamente el número exacto y exclusivo de las acciones objeto de adquisición (cf. artículo 170 LSA) y el mantenimiento del porcentaje en la participación en el capital. Además se ha declarado que la calificación hecha por el Registrador mercantil a los efectos del artículo 18.2 del Código de Comercio, no tienen trascendencia tributaria".

Por último, el Director invoca, por entenderlos trasladables al supuesto ahora examinado, los planteamientos expuestos por este Tribunal Central en resolución de 20 de diciembre de 2007 confirmada por SAN de 11 de febrero de 2009 (recurso nº 805/2009) y por el Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de junio de 2011. Tampoco podemos compartir esta apreciación por cuanto en dicha reclamación no se analizaba un supuesto de separación de unos socios, sino que realmente se trataba de una operación de enajenación de la empresa por parte de todos sus socios únicos. En dicho expediente se producía un desmembramiento de la operación de compraventa a fin de lograr que la adquirente únicamente pagase por el valor real de la empresa, y que el resto del precio se abonase por la propia empresa a sus, hasta la fecha, socios únicos. De esta forma, los beneficios no distribuidos generados durante la vida de la empresa se devolvían a sus titulares mediante la reducción de capital.

En definitiva, expuesto cuanto antecede, no cabe sino concluir con la desestimación del presente recurso de alzada, resultando innecesario entrar en el análisis de las cuestiones subsidiariamente planteadas por el obligado tributario.

