

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 4 de diciembre de 2017, rec. 2670/2016

Ponente: Jesús Cudero Blas

Impuesto sobre Sociedades. Régimen de neutralidad fiscal. Operación de escisión. Motivo económico válido.

Comprobación limitada para determinar la procedencia del régimen de neutralidad fiscal de una operación de escisión. Se confirma que el objetivo de reorganización empresarial invocado como motivo de la escisión es compatible y, no excluyente con el de incorporar a la segunda generación al negocio familiar. Ante una operación con un motivo económico válido no es necesario entrar a discutir la determinación del valor de mercado de las participaciones transmitidas.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional dictada en el procedimiento ordinario sobre liquidación relativa al impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006 y confirma la resolución judicial impugnada.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO.- La sentencia ahora recurrida rechaza la tesis del TEAC por cuanto no comparte el presupuesto en el que parece asentarse, según el cual la presencia de esta segunda finalidad de la operación (donar las participaciones a los hijos) excluiría, anularía o haría desaparecer, por definición, la primera.

Y razona en los siguientes términos:

“Sin embargo, esto no tiene por qué ser necesariamente así (conclusión que entendemos corroborada al examinar la STS nº 669/2016, de 17 de marzo de 2016, RC 2581/2014 y, desde luego, no podemos aceptar aquella apreciación sin que se justifiquen las razones por las que deba entenderse que en este caso concreto concurre esa incompatibilidad absoluta de objetivos, puesto que, en principio, nada impide que, legítimamente, se pueda perseguir en la escisión, a la vez, un doble objetivo: lograr una reorganización empresarial conveniente y racional desde el punto de vista económico y, además, articular una sucesión ordenada en la dirección de las empresas implicadas en la escisión, de manera que se asegure la continuidad familiar, al permitir que sean los hijos de los socios que llevaban la dirección de aquéllas los que continúen al frente de la actividad en el futuro.

Por tanto, excluida la existencia de una absoluta incompatibilidad conceptual entre ambos objetivos y, siendo clara la concurrencia del segundo de ellos, debemos comprobar si el primero, esto es, el de la reorganización empresarial, era realmente el objetivo principalmente perseguido al realizar la escisión y no un mero concepto invocado y utilizado instrumentalmente de manera formal para conseguir la aplicación del régimen especial.

Pues bien, en este sentido nada aclara la resolución impugnada, dado que se aplica a examinar y confirmar los razonamientos de la Inspección para negar la existencia de motivo económico válido

por razón de las donaciones posteriores, pero sin entrar a valorar si efectivamente, como consecuencia de la escisión, se produjo una reorganización empresarial razonable y racional en términos económicos, que pudiera considerarse relevante a efectos de integrar el requisito del motivo económico válido exigible para poder aplicar el régimen especial de escisiones.

Tampoco la Abogacía del Estado ha hecho especial mención a este respecto en sus escritos de contestación a la demanda y de conclusiones, mientras que en la demanda se acredita, por referencia a la evolución de los beneficios habidos en TRANSCOTO S.A. en el periodo comprendido entre 1992 y 2009 (transcritos en las páginas 19 y 20 del Informe de Disconformidad) que, habiéndose producido la escisión en 30 de diciembre de 2005, el beneficio en 2006 es prácticamente el doble que en 2005 y, en 2007 (año de comienzo de la crisis económica), prácticamente el doble que en 2006, así como que en los dos periodos indicados el ritmo de facturación prácticamente se dobla respecto del máximo habido en periodos anteriores.

Acreditadas tales circunstancias y teniendo en cuenta, además, que la Administración no niega la separación efectiva de activos y actividades tras la escisión, conforme al proyecto aprobado, ni la realidad de las ventajas derivadas de la escisión en materia de separación de riesgos y de necesidades financieras, ni las ventajas comerciales -antes aludidas- también derivadas de la escisión, la conclusión no puede ser otra, a juicio de la Sala, que la de apreciar que en este caso el objetivo de reorganización empresarial invocado por la parte como motivo formal de la escisión era real y que, además, tal reorganización produjo en la práctica consecuencias económicas positivas constatadas en los ejercicios posteriores.

Siendo esto así, consideramos que no existe ninguna razón lógica, ni jurídica, para negar la concurrencia de motivo económico válido en la escisión realizada y, en consecuencia, estimamos procedente la aplicación del régimen especial, por lo que debemos acoger este motivo de impugnación formulado por la parte actora “.

La sentencia dedica, además, su fundamento cuarto a analizar la forma de determinar el valor de mercado de las participaciones transmitidas de MARTINBAS A ATSOC BUILDING y lo hace en los siguientes términos:

“El siguiente motivo de impugnación incluido en la demanda se refiere al procedimiento utilizado por la Administración para la valoración de las participaciones transmitidas, una vez excluida la aplicación del régimen especial de escisiones. En puridad, no sería necesaria ya su resolución, dado que hemos estimado el anterior motivo en el que se fundaba la pretensión principal deducida en el suplico.

Sin embargo, estimamos conveniente en este caso señalar las razones por las que también este segundo motivo, que sustenta la pretensión deducida con carácter subsidiario, debería haber sido estimado (si hubiera sido necesario).

La parte actora señala que estamos ante una operación realizada entre personas vinculadas, por lo que resulta de aplicación el artículo 16 de la LIS, reprochando a la Administración el que haya incurrido en una absoluta omisión del procedimiento, que determina la nulidad de las actuaciones practicadas, dado que no se han efectuado notificaciones a las partes, ni se han puesto de manifiesto los métodos y criterios a tener en cuenta para la valoración, ni se ha otorgado un plazo para alegaciones.

El TEAC, por su parte, señala que la Inspección no ha acudido en este caso a la valoración entre personas vinculadas, valoración para la que está facultada, pero no obligada, por el artículo 16 del RIS, señalando que la regularización ha consistido en la aplicación del valor normal de mercado a los elementos patrimoniales afectados por la escisión realizada, en virtud de lo establecido imperativamente por el artículo 15, y añade que la Inspección no ha puesto en duda el valor que las

partes vinculadas han utilizado en una operación, sino que únicamente ha determinado el valor que corresponde a los elementos transmitidos como consecuencia de una escisión a la que no resulta aplicable el régimen especial, lo que obliga a acudir al valor normal de mercado de los elementos transmitidos para determinar la tributación que corresponde a la operación realizada.

A este respecto, la solución la encontramos en la STS de 9 de octubre de 2012 (RC 5003/2011) que, al efecto, dispone en su Fundamento Décimo (in fine):

“El motivo debe desestimarse pues es indudable que el art. 16 de la Ley da reglas específicas para la valoración en el caso de operaciones vinculadas, que deben prevalecer sobre las reglas generales establecidas en el artículo 15, lo que determina que el último párrafo de aquel precepto - “Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas”;- debe seguirse en las valoraciones de operaciones vinculadas, al prevalecer lo especial sobre lo general, sin que sea acogible el argumento del Abogado del Estado de que ese procedimiento sólo será necesario cuando se trate de operaciones entre entidades vinculadas residentes en España, ya que eso no se desprende del precepto, y donde la Ley no distingue no debemos distinguir. Es especialmente importante, en ese procedimiento, lo que impide hablar de irregularidad no invalidante, el que la Administración tenga que poner de manifiesto a las partes vinculadas “los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de 15 días para formular alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes”, pues este trámite va a permitir, no sólo el que las partes discrepen del método que se va a utilizar, sino de proponer otro que consideren más acorde con el objeto de la valoración, y que puede ser aceptado por la Administración. Se trata, por tanto, de un trámite esencial, que impide hablar de mera irregularidad.”

En consecuencia, constatando que en este caso la Administración se ha apartado completamente del procedimiento que era exigible conforme a la citada doctrina jurisprudencial y que, como consecuencia de ello, ha privado a la entidad de su derecho a participar en aquél, presentando alegaciones y efectuando la propuesta correspondiente, cabe afirmar que también habría resultado procedente, en su caso, estimar este motivo de impugnación”.