

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución: 00/2794/2010 de 28/05/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Impuesto sobre Sociedades. Aplicación del beneficio fiscal del artículo 12.5 TRLIS en las operaciones de adquisiciones intragrupo de participaciones.

El beneficio fiscal del art. 12.5 TRLIS requiere acreditar que las inversiones responden efectivamente a una decisión económica en una forma que se desprenda directa e inequívocamente de dichas operaciones y no de la previa pertenencia al grupo mercantil, probando que las decisiones de inversión se basan en consideraciones económicas y no en criterios fiscales.

Con esta resolución, el TEAC sigue la doctrina del Tribunal Supremo relativa a la deducción por actividades exportadoras y la aplica a estos otros casos, modificando además el criterio recogido en las Resolución de 26 de junio de 2012, y declara no deducible la amortización de los fondos de comercio financiero correspondientes a la adquisición de participaciones de entidades no residentes que ya formaban parte de un mismo grupo.

Fundamentos de derecho

CUARTO... Antes de proceder a la contestación de las alegaciones formuladas debe transcribirse aquí el artículo 12.5 TRLIS regulador del beneficio fiscal invocado por la recurrente en los siguientes términos:

- “5. Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 20 bis de esta Ley (21 TRLIS), el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 34 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido en la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo.”

Este Tribunal Central en Resoluciones anteriores (RG 4756-08 de 1 de junio de 2010, y RG 3637/2010 de 26 de junio de 2012) ha admitido la aplicación del beneficio fiscal previsto en el art. 12.5 TRLIS en los supuestos en que la participación se hubiera adquirido a otras sociedades del mismo grupo al considerar que “(...) ni en régimen general ni aun en régimen de consolidación fiscal se ha establecido traba o restricción a la deducción del fondo de comercio financiero por razón de que transmitente y adquirente formen parte del mismo grupo(...)”

Dicho criterio era coincidente con el sostenido por el Tribunal Supremo en los supuestos de aplicación de la deducción por inversión en actividades de exportación por la adquisición intragrupo de participaciones, en Sentencias de 22 de septiembre de 2011 (Rec. 2793/08), 24 de septiembre de 2011 (Rec. 5544/07) y 24 de noviembre de 2011 (Rec. 4531/07), en que el Tribunal Supremo concluía que si la norma fiscal no excluía expresamente a los grupos de sociedades de una determinada regulación, en ese caso la deducción por actividades de exportación, dicha pertenencia al grupo fiscal no podía ser argumentada como causa de inaplicabilidad del referido beneficio fiscal...

Sin embargo, en Sentencias posteriores del Alto Tribunal de 19 de enero de 2012 (rec. 892/2010), 8 de octubre de 2012 (rec. 7067/10) y 29 de noviembre de 2012 (rec. 7048/10) se aprecia una evolución en la jurisprudencia hacia una interpretación finalista de la norma, considerándose en dichas Sentencias la pertenencia al grupo de las sociedades participantes en la operación cuestión fáctica de evidente trascendencia a la hora de interpretar si la operativa es o no determinante en la consecución de la finalidad perseguida por el incentivo fiscal. Concluyendo el Tribunal Supremo en la inaplicación del beneficio fiscal pues, analizadas las operaciones de inversión realizadas dentro del grupo mercantil, las mismas no pueden ser calificadas de verdadera inversión, sino como operaciones de reordenación empresarial, de redistribución de participaciones, por circunscribirse los efectos de tal operativa al ámbito interno o doméstico del propio grupo...

Pues bien, estima este Tribunal que el criterio jurisprudencial expresado en estas tres últimas Sentencias, aun referido a la deducción por actividades exportadoras, es plenamente aplicable al beneficio fiscal establecido en el artículo 12.5 TRLIS, resultando por ello obligado este Tribunal Central a adecuar el criterio hasta ahora sostenido en sus Resoluciones anteriores, al mantenido por el Tribunal Supremo en su reciente jurisprudencia reseñada.

De forma que, en el supuesto que nos ocupa, atendida la citada jurisprudencia, dado que como pone de manifiesto la inspección las partes intervinientes pertenecen al Grupo mercantil Y, S.A. encabezado por Y, España S.A., la aplicación del beneficio fiscal del art. 12.5 TRLIS exige una especial actividad probatoria por parte del obligado tributario en orden a acreditar el cumplimiento de la finalidad perseguida por la norma al establecer el beneficio fiscal. Debiendo así acreditar que las inversiones realizadas son realmente tales desde un punto de vista económico, en términos de ampliación de la capacidad de generación de negocio productivo del Grupo, y no meras reordenaciones formales de naturaleza financiera que es lo que, en principio, suponen las adquisiciones intragrupo de participaciones... Los datos expresamente corroborados por el obligado tributario permiten a este Tribunal afirmar que nos encontramos, claramente, ante operaciones de reordenación empresarial. Así, la interesada en sus alegaciones ofrece una serie de justificaciones de las operaciones de inversión que no hacen sino confirmar que lo que básicamente se pretendió con las operaciones ahora analizadas fue una reordenación de las participaciones del grupo Y, S.A. que supusiese el traslado a sus filiales latinoamericanas de la estrategia

común de segregación de líneas de negocio, que además facilitó en gran medida la ulterior operación de venta del negocio de directorios al grupo británico X...

En consecuencia, este Tribunal Central al concluirse que lo acontecido es únicamente una reordenación de las participaciones en el seno del grupo, confirma la improcedencia de la aplicación del artículo 12.5 TRLIS.

