

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057135

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de enero de 2015

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 2735/2012

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Aportación no dineraria.** Alega la contribuyente que se cumplieron todos y cada uno de los requisitos exigidos por el art. 94 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) para que la aportación no dineraria realizada pudiera acogerse al régimen especial de diferimiento impositivo. Pues bien, siendo cierto que se cumplieron los requisitos exigidos por dicho art. 94 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), sin embargo no es ahí donde radica el problema, sino en el alcance cuantitativo del beneficio a que se puede acoger la aportación «in natura» realizada: el total valor asignado al inmueble aportado (20 M €) como defiende la contribuyente o, como sostuvo la Inspección, el importe de las participaciones sociales suscritas (7,97 M €). Pues bien, para que pueda hablarse de «aportación no dineraria» -no de rama de actividad- en los términos del Régimen Especial de Fusiones en el caso de aportación de activos y pasivos, los pasivos objeto de aportación han de estar directamente relacionados con la «adquisición, organización o funcionamiento» de los activos objeto de aportación. Así, si la sociedad A aporta a la sociedad B un terreno valorado en 20 y le trasmite una deuda de 12 -no relacionada con el terreno en los términos dichos- a cambio de acciones de B por valor de 8, sólo podrán acogerse al Régimen Especial de Fusiones 8, que es lo que responde realmente a aportación no dineraria que se integra en el capital de la entidad participada. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 16.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 83 y 94.

Ley 2/1995 (LSRL), art. 1.

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 1.

En la Villa de Madrid, en fecha 8 de enero de 2015, se reúne el Tribunal Económico-Administrativo Central en Sala para fallar los recursos de alzada, que se acumulan, interpuestos por D. P... y D. C... en nombre de **KMIP S.L.** (en cuanto absorbente, y sucesora, de **MNA SLNIF B....**- según escritura pública de fusión del 20-2-08), con NIF B..... y domicilio a efectos de notificaciones en ..... Se interponen las alzas ordinarias contra dos resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía fechadas el 29 de septiembre de 2011 y recaídas en los expedientes 41/5263/2009 y 41/5262/2009 relativos, respectivamente, al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 25-9-07 se liquidó por el Inspector Regional de Andalucía y por separado el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 (consecuencia del Acta **A02-...**, incoada en el curso de una inspección que, iniciada para la comprobación del impuesto de 2003, se amplió más tarde a la del 2004) y el del ejercicio 2004 (consecuencia del Acta A-02 nº ....).

2003

La Inspección no admite la deducción de un gasto contabilizado por importe de 645.336,42 € en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados por KMP SL, entidad perteneciente al mismo grupo que el contribuyente. Y no se admite por incumplirse los requisitos establecidos para la deducibilidad de tales gastos por el art. 16.5 de la Ley 43/95 (LIS) al no existir contrato previo relativo a la prestación de tales servicios.

Se liquidó en consecuencia una cuota tributaria de 225.867,76 € e intereses de demora por 35.159,57 € (Deuda trib. 261.027,33).

2004

**MNA SL** aportó a **KM SL**. un inmueble valorado en 20.000.000 € con motivo de la ampliación de capital de esta última escriturada el 28-12-04. En pago de su aportación **MNA SL** (**MNA SL** en adelante) recibió participaciones sociales de **KM SL** por importe de 7.979.758 € asumiendo ésta la deuda garantizada con hipoteca sobre dicho inmueble por importe de 12.020.242 €. El valor contable en **MNA SL** de dicho inmueble, la parcela .... del Sector RC-5e en .... (finca registral nº ....), ascendía a 2.731.978,66 €

**MNA SL** acogió la plusvalía contabilizada con motivo de tal operación al régimen especial de diferimiento tributario del Cap. VIII, Tít. VII del R.D.Leg. 4/04 (TR LIS en lo sucesivo) como aportación no dineraria y al amparo del art. 94 de dicho texto legal.

La Inspección consideró que no podía acogerse a dicho régimen especial la totalidad de inmueble (valorado a efectos de la aportación en 20.000.000 €) sino tan sólo la parte del inmueble por la que se recibieron participaciones sociales, esto es, 7.979.758 €, importe éste que es la diferencia entre los 20.000.000 € en que se valoró el inmueble y el importe de la deuda cuya hipoteca pesa sobre el mismo (12.020.242 €).

Se practicó en consecuencia la siguiente liquidación: cuota 3.632.401,41 € e intereses de demora 403.171,68 € (deuda tributaria 4.035.573,09 €).

### **Segundo.**

Interpuestas ante el TEAR de Andalucía sendas reclamaciones económico-administrativas contra las anteriores liquidaciones fueron desestimadas por éste mediante dos resoluciones de 29-9-11, que se notificaron con fechas de 31-10-11 (la correspondiente al impuesto del 2003) y 27-10-11 (la relativa al impuesto del 2004)

### **Tercero**

Contra las anteriores resoluciones del TEAR, con fechas 30-11-11 y 25-11-11, se interpusieron las presentes alzas en plazo sobre la base de las alegaciones que a continuación se resumen y no hacen sino básicamente reiterar las previamente planteadas ante la Inspección y el TEAR de Andalucía. Se alega:

- Respecto del impuesto de 2003, que con la deducción de los gastos por servicios de apoyo a la gestión no se ha pretendido una menor tributación o diferimiento del impuesto, tan sólo la obtención de una economía de escala al ser una sola sociedad quien presta determinados servicios a las demás del grupo.

- Se entiende de aplicación el apartado 1 del art. 16 LIS afirmándose que la valoración administrativa no puede dar lugar a una renta superior de la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades intervinientes en la misma.

- Al no exigirse por el art. 16.5 la fehaciencia pública del contrato de prestación de servicios dicho contrato no tiene sino un valor relativo.

- En cuanto al impuesto del 2004, se cumplen todos y cada uno de los requisitos especificados por el art. 94 del TR LIS para que la aportación no dineraria realizada a **KM SL** pueda acogerse al régimen especial aplicado.

- El art. 96.2 TR LIS exige la concurrencia de motivo económico válido a las operaciones acogidas al régimen especial. Ninguna objeción se ha puesto en este sentido por la Inspección, quien se limita a denegar el régimen especial a la parte del inmueble cuyo valor excede el de las participaciones sociales recibidas por **MNA SL**.

- Las operaciones realizadas trascienden su naturaleza jurídica más inmediata debiendo tratarse, siempre que los sustente una motivación económica válida (sobre la que ninguna discrepancia muestra la Inspección), como actos de concentración empresarial que el régimen fiscal de diferimiento protege. Frente a esto, la aplicación del régimen hecha por la Inspección carece de toda lógica jurídico fiscal al desnaturalizar la operación de reestructuración llevada a cabo.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación e interposición en plazo que son presupuesto de admisión a trámite de los presentes recursos de alzada.

Dos son las cuestiones planteadas:

- La deducibilidad de los gastos por servicios de apoyo a la gestión en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003.

- Si el diferimiento tributario del régimen especial del Cap. VIII, Tít. VII del TR LIS debe aplicarse sobre el valor total asignado a la aportación no dineraria realizada en el ejercicio 2004 o sólo al valor neto (valor asignado menos deuda hipotecaria transmitida) de la finca aportada.

### **Segundo.**

La deducibilidad a efectos del impuesto de los **gastos por servicios de gestión entre entidades vinculadas** se regula por el art. 16.5 de la LIS, a cuyo tenor:

“La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:

- a) *Especificará la naturaleza de los servicios a prestar.*
- b) *Establecerá los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad.”*

Comprobó la Inspección que existía un contrato de tales características pero fechado el 30-6-04, por lo que no era aplicable al ejercicio 2003, ejercicio éste respecto del que tan sólo se puso de manifiesto ante la Inspección la posible existencia de un contrato verbal.

Como ya se alegara ante la Inspección y el TEAR, una vez más se pretende amparar la ausencia de contrato regulador de la prestación de servicios de apoyo a la gestión “inter grupo” exigido por el art. 16.5 LIS en el apartado 1 del propio art. 16, a cuyo tenor por lo que ahora atañe:

*“La Administración tributaria podrá valorar, dentro del periodo de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por la aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.*

*.....  
La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. ....”*

Sobre la base de este precepto, que la actora pretende aplicable, se sostiene que la eliminación del gasto ocasionado por los servicios recibidos implica el gravamen de una renta inexistente, excediéndose así el límite que el último inciso transcrito del art. 16.5 LIS pone a la valoración administrativa de las operaciones entre partes vinculadas. De otra parte afirma que al no exigirse fehaciencia alguna al contrato de prestación de servicios requerido por el art. 16.5 LIS el valor del mismo se relativiza considerando posible demostrar la existencia del mismo por medios distintos.

A tales alegaciones contestaron en los mismos términos tanto la Inspección como el TEAR, y ante la falta de nuevas alegaciones en la presente instancia no queda sino remitirnos a aquellas.

En síntesis, debe afirmarse que los apartados 1 y 5 del art. 16 LIS regulan supuestos de hecho distintos, la posible valoración por la Administración de las operaciones entre partes vinculadas el primero de ellos, y los requisitos de deducibilidad de los gastos por servicios de apoyo a la gestión prestados por entidad vinculada el apartado 5, que es el aplicable en el presente caso en cuanto que norma especial. En modo alguno estamos ante un supuesto de valoración de una operación vinculada; sí lo estamos ante la comprobación de si los gastos por servicios de apoyo a la gestión satisfechos por el sujeto pasivo a una entidad de su propio grupo (sin que surja duda o discusión alguna acerca de la realidad de la vinculación entre ambas) cumplen o no los requisitos de deducibilidad fiscal del art. 16.5 LIS. En el mismo sentido al aquí expuesto se ha pronunciado este Tribunal Central en resoluciones tales como la de 30-05-2012 (RG 5347/10) y 06-11-2014 (RG 3735/11). Y consistiendo sustancialmente tales requisitos en que el precio de tales servicios debe establecerse por contrato escrito y anterior a la prestación de los mismos, es obvio dichos requisitos no se cumplen, por lo que no cabe la deducción de los gastos correspondientes por el contribuyente, debiéndose por tanto rechazar las reiterativas alegaciones presentadas en este tema.

### **Tercero.**

Que **las aportaciones no dinerarias** pueden disfrutar del régimen especialmente beneficioso del Cap. VIII, Tít. VII del TR LIS cuando concurren determinadas circunstancias se establece expresamente por el art. 94 de dicho texto legal. En efecto a tenor del citado art. 94 y por lo que aquí interesa:

*“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:*

*a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en éste por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.*

*b) Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.*

*c) Que en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .....*

.....

*3. Los elementos patrimoniales aportados no podrán ser valorados, a efectos fiscales, por un valor superior a su valor normal de mercado.”*

Los hechos en que se concretó la aportación no dineraria realizada, tal como figuran en la documentación inspectora, fueron los siguientes:

- El 28-12-04 se formalizó la escritura pública de ampliación de capital de **KM SL**.

- **MNA SL** suscribió en la misma 7.979.758 participaciones de 1 € de valor nominal cada una, lo que suponía el 50% del importe de la ampliación de capital de **KM SL**. En desembolso de tal suscripción **MNA SL** aportó la finca registral nº .....

- Dicha finca, valorada a efectos de la ampliación de capital en 20.000.000 €, estaba hipotecada en garantía de un préstamo de 12.020.242 € a favor del Banco ... S.A., préstamo que se transmite a **KM SL** junto con la finca que lo garantiza. La hipoteca se había constituido en escritura pública fechada el 5-3-04.

Ante tales hechos y a la vista del precepto transcrito alega la recurrente que se cumplieron todos y cada uno de los requisitos exigidos por el art. 94 TR LIS para que la aportación no dineraria realizada a **KM SL** pudiera acogerse al régimen especial de diferimiento impositivo.

Siendo cierto que se cumplieron los requisitos exigidos por dicho art. 94 TR LIS, sin embargo no es ahí donde radica el problema, sino en el alcance cuantitativo del beneficio a que se puede acoger la aportación “in natura” realizada: el total valor asignado al inmueble aportado (20M €) como defiende la actora o, como sostuvo la Inspección, el importe de las participaciones sociales suscritas por **MNA SL** (7,97 M €).

Señala la Inspección, al amparo del art. 1 de la Ley 2/95 de Sociedades de Responsabilidad Limitada que establece expresamente la integración del capital social por las aportaciones de todos los socios, que por imperativo legal sólo las aportaciones que se integren en el capital social pueden conceptuarse como tales aportaciones (en el mismo sentido el art. 1 del T.R. de la LSA). No cabe por tanto integrar en el capital el préstamo asumido por **KM SL** con motivo de la aportación de la finca por **MNA SL**. Además tal imposibilidad viene impuesta, entiende este TEAC, por los principios de integridad y realidad del capital social que se erigen en básicos de nuestro derecho societario en garantía, entre otros, de los acreedores.

La Inspección viene asimismo a contemplar el art. 83.3 y 4 del TR LIS, que establecen:

*“3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.*

*4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.”*

En aplicación analógica de este precepto, considera la Inspección que si en las aportaciones no dinerarias de rama de actividad tan sólo cabe atribuir a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan, otro tanto ocurre en las aportaciones no dinerarias que no consistan en una rama de actividad.

En el Informe ampliatorio al acta (pg 10) se concreta la falta de relación directa entre el inmueble aportado a **KM SL** y el préstamo hipotecario diciendo: “El pasivo de que se libera la aportante y que es asumido por la

*entidad que amplía capital no es un pasivo en el que se haya incurrido para adquirir el activo que se aporta (basta confrontar las fechas de adquisición y de constitución del préstamo hipotecario) ni que se haya destinado a incrementar su valor (basta comparar el valor contable de la finca transmitida y el principal del préstamo hipotecario para concluir que el importe del préstamo no se ha destinado a financiar el desarrollo urbanístico de la finca)". Y esta ausencia de relación directa entre préstamo e inmueble aportado impide considerar el importe de éste dentro del de la aportación no dineraria.*

#### **Cuarto.**

Este TEAC en sus resoluciones, entre otras las de 4-5-10 (R.G. 4229/09) o de 21-9-11 (R.G. 3350/10), sienta doctrina en la materia en el sentido que se acaba de indicar, doctrina ésta que acoge el criterio previamente sentado por la DGT en los términos que más adelante se indican.

En la citada resolución de este TEAC del 4-5-10 (R.G. 4229/09) se afirma:

*"Conforme lo establecido en el apartado 4 del artículo 83 del TRLIS en el supuesto de ramas de actividad la aportación de deudas se limita a "las contraídas para la organización o funcionamiento de los elementos que se traspasan" por lo que como en este caso se ha aportado un inmueble conjuntamente con unas deudas que no han sido contraídas expresamente para financiar la adquisición de tal inmueble la operación aquí cuestionada no se ajusta a las definidas en los apartados 3 y 4 del artículo 83 del TRLIS.*

En este sentido, resulta relevante tener en cuenta que la normativa prevé de forma expresa la posibilidad de aportación de deudas en los supuestos de aportaciones de rama de actividad, regulados en el apartado 4 del art. 83 del TRLIS siempre que se trate de deudas contraídas para la organización o funcionamiento de los elementos que se traspasan, quedando excluidas el resto. En consecuencia cabe interpretar que también podrían ser aportadas conjuntamente con los activos no integrantes de una rama de actividad las deudas directamente vinculadas con los elementos transmitidos, esto es las contraídas expresamente en su adquisición como financiación. Por este motivo, tampoco cabe admitir las deudas no contraídas con la organización o funcionamiento de los elementos transmitidos por lo que la operación tampoco encajaría en las reguladas en el artículo 94 del TRLIS.

En igual sentido se ha manifestado la Dirección General de Tributos (DGT) en diversas consultas, entre otras, en consultas vinculantes V0119-05, V2241-06, V1022-08, V1664-08 según las cuales el art. 94 TRLIS permite la aportación conjunta de activos (inmuebles y valores) y pasivos (deudas) solo en el supuesto de que las deudas estén directamente vinculadas con los activos transmitidos, esto es, que la deuda se haya contraído expresamente en la adquisición como financiación del bien transmitido.

Así en la consulta vinculante V2241-06 de 10/11/2006 la DGT señala:

*"Respecto de la aportación de estas deudas, debe tenerse en consideración lo establecido en el artículo 83.4 del TRLIS, por el cual, a efectos de la aportación de ramas de actividad, pueden ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan, es decir, las deudas contraídas al margen de la organización patrimonial transmitida no pueden formar parte la transmisión de una rama de actividad a efectos de aplicar el régimen especial. Por ello, es criterio de este Centro Directivo que, caso de aportación de elementos patrimoniales al amparo del artículo 94 del TRLIS, afectos a actividades económicas si el aportante es una persona física, solamente pueden aportarse conjuntamente las deudas expresamente contraídas para financiar la adquisición de tales elementos, condición que no se manifiesta en el caso planteado, por lo que no se cumplen los requisitos establecidos para entender esta operación como una aportación no dineraria amparada en el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS."*

De acuerdo con lo expuesto tanto en las operaciones acogidas al artículo 83.3 como al artículo 94 del TRLIS, las deudas asumidas para financiar la adquisición del inmueble podrán ser objeto de aportación conjuntamente con éste por cuanto están directamente vinculadas al activo transmitido.

En consecuencia, como en el presente caso la entidad ha aportado un inmueble conjuntamente con una deuda que no ha sido contraída para financiar la adquisición de dicho inmueble (ni su urbanización), no cabe acoger al régimen especial del Cap. VIII del Tit. VII del TRLIS el total valor asignado al inmueble de 20 M € (cifra que suma a los 7,9 M € que suponen las participaciones sociales los 12 M € del préstamo hipotecario), sino tan sólo la plusvalía correspondiente a los 7,9 M € recibidos en participaciones por el sujeto pasivo, que es lo que propiamente constituye aportación no dineraria, tal como la Inspección hizo en su momento y el TEAR refrendó.

Procede en consecuencia desestimar las alegaciones de la parte actora en esta cuestión.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en los recursos de alzada acumulados números 2735/12 y 2750/12 interpuestos por la entidad **KMIP S.L.** (en cuanto absorbente, y sucesora, de **MNA SL**) en la fecha indicada y en SALA,

**ACUERDA:**

DESESTIMARLOS confirmando las resoluciones del Tribunal Regional objeto de los mismos así como las liquidaciones subyacentes.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.