

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064543

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 740/2016, de 13 de julio de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 280/2013

SUMARIO:

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. *Transmisión de participaciones en el capital de entidades.* Para aplicar la deducción se exige que se trate de participaciones que cumplan el requisito de un año de antigüedad. En este caso se transmiten acciones adquiridas en 1996 y 1998 y otro paquete adquirido por ampliación de capital en 2003, en el mismo mes en que se procedió a la venta. La DGT [Vid. Consulta V0335/2009, de 19-03-2009, (NFC032010)] ha interpretado que si las acciones de la ampliación hubiesen sido suscritas para mantener el mismo porcentaje de participación poseído con anterioridad, se entiende que a estos efectos tienen la misma antigüedad que los valores originarios [Vid, STSJ de Cataluña de 5 de diciembre de 2012, recurso n.º 919/2009, (NFJ050457)]. En este caso, existió una acción en poder del administrador y, por tanto, en la ampliación la suscripción íntegra por parte del otro socio supone que no se hace en proporción exacta al capital que tenía, debido a esa única acción en poder de otro, lo que motivó que no se le concediera el beneficio. Este motivo no parece serio, razonable y proporcionado para denegar el beneficio. Procede la aplicación de la deducción.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 36 ter.

PONENTE:*Don Ramón Foncillas Sopena.*

Magistrados:

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE
Doña MARIA PILAR GALINDO MORELL
Don RAMON FONCILLAS SOPENA**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 280/2013

Partes: FERRER ROVIRA, S.A. C/ T.E.A.R.C.

SENTENCIA Nº 740

Ilmos. Sres.:

MAGISTRADOS

D.ª PILAR GALINDO MORELL

D.^a EMILIA GIMENEZ YUSTE
D. RAMÓN FONCILLAS SOPENA

En la ciudad de Barcelona, a trece de julio de dos mil dieciséis.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 280/2013, interpuesto por FERRER ROVIRA, S.A., representado por la Procuradora D.^a INMACULADA LASALA BUXERES, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON RAMÓN FONCILLAS SOPENA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Por la Procuradora D.^a INMACULADA LASALA BUXERES, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo:

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero:

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto:

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

En la declaración el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 la sociedad demandante Ferrer Rovira SL declaró un beneficio por enajenación en 23/4/2003 de 114.599 acciones de Krispolls SA de 1.264.016'07 euros, aplicándose una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios correspondiente a toda la extensión de dicho precio.

Se acogió al artículo 36 ter de la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades, que regula la deducción del 20% del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales, cuyo apartado 2, que es el que aquí interesa, se refiere a la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100

sobre el capital social de las mismas y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de la transmisión.

Las acciones objeto de la transmisión el 23/4/2003 habían sido adquiridas por escritura de compraventa el 28/3/1996, en cuanto a 24.000 y 16.000 acciones; por escritura de fusión por absorción el 3/9/1998, en cuanto a otras 50.000 acciones (en ese momento se vendió una acción a D. Ambrosio); y por escritura de ampliación de capital el 10/4/2003, en cuanto a otras 24.600 acciones, que fueron suscritas y desembolsadas por Ferrer Rovira SL.

La AT admitió la deducción del 20% por las acciones adquiridas en los años 1996 y 1998 pero no por el paquete de acciones adquirido por ampliación el 10 de abril de 2003, el mismo mes en que se procedió a la venta, por no cumplirse con el requisito requerido de la antigüedad en la posesión. A tal efecto, se produce la regularización de la liquidación, admitiendo solo la deducción de 198.535'61 euros de los 252.803'21 incluidos en la autoliquidación, de forma que queda minorada en 54.267'60.

El TEARC en la reclamación planteada por la sociedad confirma la liquidación objeto de regulación y contra esta decisión se alza esta a través del presente recurso jurisdiccional, al que se opone el Abogado del Estado.

Segundo:

Que las 24.600 acciones en cuestión están fuera del marco temporal del ejercicio del beneficio es evidente. Habría que dejar la vía de la interpretación literal para poder atisbar algún tipo de posibilidad integradora. Tal interpretación contiene la Consulta Vinculante de la DGT V0335-09, de 19 de febrero que, en un caso en que concurren las mismas circunstancias, llega a una solución favorable a la integración de las nuevas acciones procedentes de una reciente ampliación en el ámbito del beneficio. La Consulta se pronuncia en los siguientes términos: "No obstante, en relación a estas últimas (las acciones objeto de ampliación), partiendo de la suposición de que las mismas fueron suscritas, en su caso, para mantener el mismo porcentaje de participación poseído con anterioridad a la ampliación; es decir, la suscripción se realizó en proporción a la participación previa, de manera que parte de la renta latente en los valores tenidos con anterioridad a la ampliación de capital se transfiere a los nuevos valores resultantes de la ampliación, puede entenderse a estos efectos que estos últimos tienen la misma antigüedad que los valores originarios, puesto que a la misma conclusión se llegaría si la ampliación se hubiera realizado mediante un aumento del valor nominal de los valores originarios que sí cumple el requisito de antigüedad."

Un caso análogo se produce, esta vez en sede jurisdiccional y más concretamente en sentencia de este mismo Tribunal, de 5/12/2012, número 1198, recurso 919/2009 , que recae sobre una sociedad que, teniendo ya participación en una sociedad, adquiere en fecha 27/7/1998, como consecuencia de tal participación, diversos derechos de suscripción por vía de ampliación de capital, derechos que vende a una tercera sociedad el siguiente día 28 de julio, procediendo con posterioridad a reinvertir el producto de la venta y a practicar el ajuste tributario que la Administración le denegó.

La sentencia opta por la concesión del beneficio utilizando argumentos de la misma índole que la Consulta Vinculante. Declara que "Acerca de la naturaleza de los derechos de suscripción resulta bastante explícita la consideración que hace el actuario, cuando indica que "el derecho de suscripción surge con el fin de proteger los intereses de los antiguos accionistas o partícipes de una sociedad en la circunstancia de una ampliación de capital social mediante la emisión de nuevas acciones. Su fin es compensar la dilución económica, puesto que su participación en el patrimonio neto de la sociedad se reduce, por la disminución del valor teórico de las antiguas acciones, así como su porcentaje de decisión en los acuerdos posteriores que adopte la Junta General. La manera de efectuar la compensación al antiguo accionista es permitirle mantener la misma posición en la composición del patrimonio social tras la ampliación de capital, para ello se le otorga el derecho de suscripción preferente del número necesario de las nuevas acciones".

Con referencia a la doctrina del TS citada más arriba, podemos concluir que la actora tiene derecho a beneficiarse fiscalmente de la reinversión llevada a cabo, porque la transmisión de los derechos de suscripción preferente no es sino la transmisión de participaciones en el capital social ampliado con motivo de la emisión de tales derechos, dando preferencia al accionista para convertir sus derechos en acciones que permiten la participación en la toma de decisiones de los órganos sociales; resulta inviable a tal extremo la diferenciación poco apodíctica entre derechos de suscripción preferente y participaciones sociales, que hace el TEARC; la transmisión de los derechos tiene su amparo y cobertura legal en el art. 21 LIS y 31 del Reglamento; la participación supera el

5% sobre el capital social; la reinversión fue llevada a cabo (. . .) habiendo estado poseídos (los derechos de suscripción) durante más de un año, tal cual prevé el apartado c) del punto 1 del art. 31 del RIS citado."

También contempla un caso similar la STSJ de Andalucía, de 31/3/2015, número 859, recurso 344/2011, en que la denegación del beneficio no viene por la transmisión de acciones procedentes de una ampliación sino por defectos en la reinversión.

Estas posturas se ven apoyadas por el régimen de subrogación de los valores adquiridos en el lugar de los anteriores, con mantenimiento de la fecha de adquisición que para determinados casos y supuestos se refieren los arts. 97 y siguientes, incluidos en el Capítulo VIII, sobre Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, de la LIS 43/1995, estableciéndose la cautela para los órganos de comprobación de que se ponga cuidado en averiguar si las operaciones se realizaron con fines de fraude o evasión fiscal, lo que llevará aparejada la pérdida del régimen establecido en el capítulo y se procederá a la regularización de la situación tributaria (art. 110).

Tercero:

Es decir, se abre brecha a considerar que en determinados casos las participaciones sociales adquiridas puedan tener una fecha anterior, anticipada en el tiempo a la de las participaciones de las que traen causa por ampliación, como es el caso.

Eso sí, los dos precedentes citados, el de la CV y de nuestra sentencia, vienen a exigir, a fin de establecer y asegurar esa equivalencia o subrogación en la participación social, que se mantenga el mismo porcentaje de participación. La CV se refiere expresamente a "que fueron suscritas, en su caso, para mantener el mismo porcentaje de participación poseído con anterioridad a la ampliación", mientras que nuestra sentencia habla de que "La manera de efectuar la compensación al antiguo accionista es permitirle mantener la misma posición en la composición del patrimonio social tras la ampliación de capital, para ello se le otorga el derecho de suscripción preferente del número necesario de las nuevas acciones".

En el caso presente interfiere esa exacta correspondencia o proporción entre la anterior participación social y la sobrevenida, la existencia de una acción, una sola acción en poder de D. Ambrosio, del sustrato personal de la sociedad, que figura como administrador único de la misma en el poder para pleitos aportado al proceso, que se le vendió, como se ha dicho, el 3/9/1998, con motivo de la adquisición de un paquete de 50.000 acciones de Krispolls SA. Esta circunstancia motiva que la ampliación de capital de 10/4/2003, suscrita íntegramente por la sociedad Ferrer Rovira SA, no se hiciera en exacta proporción al grado de participación en el capital social, que era todo salvo esa única acción. Para que se cumplieran exactamente las previsiones de la CV y de nuestra sentencia debería haber concurrido a la ampliación el Sr. Ambrosio por su acción, de forma que al no haber sido así, no cabe atribuir a las nuevas acciones la antigüedad de las antiguas.

Esa circunstancia fue la que motivó que no se le concediera el beneficio por la venta de las acciones objeto de ampliación en sede de la Inspección y del TEARC cuya resolución, tras transcribir el texto de la CV, en el particular relativo al mantenimiento del mismo porcentaje, concluye diciendo que "circunstancia que no se da en el presente supuesto ya que con la suscripción de la ampliación de capital se modifica el porcentaje de participación del obligado tributario en la entidad Krispolls SA".

Es decir, todo se reduce a la influencia de esa acción en la operación de ampliación y en la composición y participación del capital de la sociedad, que en la demanda se cifra en el 0,000003%, habida cuenta del número de acciones, 114.600, de las que la sociedad tendría 114.599.

Si la cuestión se reduce a esto, no parece que haya motivo serio, razonable y proporcionado para denegar el beneficio.

La sociedad detenta la práctica totalidad del capital, de modo que detenta también el poder íntegro de decisión, habida cuenta de que la acción se encuentra también en su ámbito de influencia y poder, ya que corresponde a su administrador. Más claramente que en la Consulta Vinculante nuestra sentencia contempla la correspondencia de las participaciones desde el punto de vista de "su porcentaje de decisión en los acuerdos posteriores" o "dando preferencia al accionista para convertir sus derechos en acciones que permiten la participación en la toma de decisiones de los órganos sociales". Lo que se busca es evitar la dilución del poder de participación y, por consiguiente, de decisión en el mismo ámbito de extensión del accionista y a eso responde la prevención o exigencia del mantenimiento en la proporción, exigencia que no debe ser tenida o interpretada en sus meros términos sino en consideración a su finalidad económica y de decisión societaria.

Atendiendo a esta finalidad y no a un criterio meramente formal y automático que podría desprenderse del texto de los precedentes, no parece lógico ni proporcionado dejar el supuesto de autos fuera de la vía de admisión que introducen y denegar consiguientemente el beneficio. El TS en sentencias recaídas en el ámbito de este beneficio (STS de 30/4/2012, recurso 928/2010 , y de 4/6/2012, recurso 1767/2010) declara que hay que seguir una interpretación conforme al artículo 3 del Código Civil , es decir, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de la norma. Por otro lado, no se advierte motivo alguno de simulación, fraude o elusión fiscal con que se quiera lograr indebidamente un beneficio en perjuicio de la Hacienda Pública.

Se podría decir que la postura permisiva del beneficio supone una excepción al texto literal de la ley, de pertenencia de las participaciones sociales por un plazo no inferior a un año, y que tal excepción, por la vía de los precedentes de la DGT y de pronunciamientos de los tribunales y limitada a la ampliación del capital estrictamente en proporción a la participación que se detentaba, la estamos nuevamente desbordando permitiéndola aun cuando no concorra tal estricta proporción, pero, lo cierto es creemos que nos mantenemos en el ámbito de la excepción, correctamente interpretada, sin nuevos ni mayores desbordamientos y por el motivo que concurre en el caso presente de ser escasísima la desviación en la estricta proporción, en términos puramente matemáticos y de auténtica significación.

Cuarto:

Procede estimar el recurso por cuanto se considera correcta la liquidación del Impuesto sobre Sociedades presentada por la recurrente del ejercicio 2003, debiendo anularse el acuerdo de liquidación efectuado por la Inspección, así como la resolución del TEARC en cuanto que lo confirmaba. Dado que existen dudas de interpretación de la normativa y de la doctrina recaída y atendiendo a las circunstancias especiales del caso, no procede hacer imposición de costas, en virtud de lo previsto en el art. 139.1 LJCA .

FALLO

Se estima el recurso 280/2013, interpuesto por Ferrer Rovira SA contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 19 de diciembre de 2012, la cual se anula, así como el acuerdo de liquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 objeto de la regularización llevada a cabo por la Agencia Tributaria. No se hace imposición de costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado ponente. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.