

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ035837

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES*Sentencia 292/2009, de 22 de abril de 2009**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 88/2006***SUMARIO:**

ITP y AJD. Beneficios fiscales. Operaciones societarias. Para gozar de la exención en una escisión parcial con una sola entidad beneficiaria, todos los socios de la escindida deben recibir valores representativos del capital social de la beneficiaria en proporción a sus respectivas participaciones. En otro caso, los patrimonios adquiridos han de constituir ramas de actividad, pero esto último sólo es posible cuando existen dos o más entidades adquirentes.

Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. No procede.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 97 y ss.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 45.

Sexta Directiva 82/891/CEE del Consejo (Escisión de sociedades anónimas), art. 3.º.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

PONENTE:*Don Fernando Socías Fuster.***SENTENCIA**

ILMOS SRS.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila.

MAGISTRADOS

D. Pablo Delfont Maza.

D. Fernando Socías Fuster.

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears los autos N.º 88/2006, dimanantes del recurso contencioso-administrativo seguido a instancias de la entidad LLUCMAJOR PARK,S.L., representada por la Procuradora D.ª M... J... D... y asistida del Letrado D. J... C... M...; y como Administración demandada la General del ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, Interviniendo como codemandada la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ILLES BALEARS representada y asistida de su Abogado.

Constituye el objeto del recurso la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional en Illes Balears, de fecha 30.11.2005, dictada en el expediente N.º 809/04 y 147/05 acumulados, por medio de la cual se desestima la reclamación formulada contra: el acuerdo del Jefe de Gestión e Inspección de la Dirección de Tributos del Govern de les Illes Balears, de fecha 26.05.2004, que confirma la propuesta de liquidación del ITP y AJD en relación a la operación de escisión parcial de la sociedad Hotel San Diego, s.l.: el acuerdo del mismo órgano por el que se impone sanción por infracción tributaria grave (art. 79,c de la LGT/63).

La cuantía se fijó en 22.024,58 €.

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Fernando Socías Fuster, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso en fecha 01.02.2006, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

Segundo.

Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico, el acto administrativo.

Tercero.

Dado traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada para que contestara, así lo hizo en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba, se propuso y admitió la pertinente, con el resultado que obra en autos.

Quinto.

Declarada conclusa la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia, se señaló para la votación y fallo, el día 21.04.2009.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN LITIGIOSA.

La entidad recurrente impugna la liquidación -y sanción derivada- emitida por la Dirección de Tributos del Govern en relación al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD a resultas de una operación de escisión parcial de una sociedad.

En concreto, mediante escritura pública de fecha 10.12.2001, se procede a la escisión parcial de la entidad «Hotel San Diego, s.l.», mediante la segregación de una parte de su patrimonio social, que se traspa a la sociedad beneficiaria «LLucmajor Park, s.l.». Lo relevante para la presente controversia es que se estipuló que sólo dos socios de la sociedad escindida (D. B... y D.^a E...) percibirían las participaciones de la sociedad beneficiaria en contraprestación a la atribución patrimonial a la beneficiaria. El capital social de la sociedad beneficiaria se ampliaba en 224.974.000 ptas. distribuido en 224.974 participaciones que ya se ha dicho que se adquirieron por sólo dos socios de la sociedad escindida. Paralelamente, el capital de la sociedad escindida (Hotel San Diego, s.l.) se redujo en 39.400.000, amortizándose las 394 participaciones propiedad de los socios D. B... y D.^a E..., que tras la operación quedan fuera de la sociedad escindida.

En la escritura se hizo constar que la operación se acoge al régimen establecido en el Capítulo VIII del Título VIII, art. 97 y ss. de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, por lo que se solicita la aplicación del régimen de neutralidad fiscal prevista en la norma, solicitando así la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se presenta autoliquidación con la aplicación de la referida exención.

La Inspección emitió propuesta de liquidación al considerar que la escisión parcial descrita no puede ampararse entre las exenciones recogidas en el art. 45.I.B) del RDL 1/1993 ni en el Título VIII de la Ley 43/1995, debiendo tributar por el concepto de operación societaria del ITP el aumento de capital de la sociedad beneficiaria por cuantía de 1.352.120,97 €.

La razón de la discrepancia radica en que la administración considera que la exención no es aplicable en los supuestos en que la escisión parcial viene acompañada por la atribución de participaciones de la sociedad beneficiaria a parte de los socios de la escindida y no a la totalidad de ellos.

Interpuesta reclamación económico-administrativa en la que se argumentará que el requisito del reparto equitativo entre todos los socios de la sociedad escindida no es requisito establecido en la norma, que se refiere simplemente al reparto entre los socios, pero sin la mención «todos».

Desestimada la reclamación económico-administrativa, aquí se formulará demanda insistiendo en que la operación societaria es merecedora de la exención del ITP y AJD -modalidad operaciones societarias-, argumentando:

1.º que a la escisión parcial le es de aplicación el art. 3.º 2.i) de la Directiva 82/891/CEE en cuanto a que debe establecerse un criterio de reparto de las acciones de la beneficiaria a distribuir entre socios de la escindida, pero ningún precepto impone que el criterio de reparto deba ser el de atribuir en la misma proporción que cada accionista mantenía en la sociedad escindida. Los preceptos de aplicación (el ya citado de la Directiva y el art. 97 de la Ley 43/1995) no imponen el reparto entre «todos» los socios de la escindida.

2.º la interpretación que se sostiene en la demanda viene avalada por diversas resoluciones de la Dirección General de Registros y Notariado.

3.º que el TEAR no puede introducir en fase de reclamación económico-administrativa unos argumentos no utilizados por la Inspección, como lo es el que: a) se discrepe que la parte segregada constituya realmente una rama de actividad; y b) que no exista proporción en la ecuación de canje.

4.º falta de culpabilidad y no comisión de hecho infractor alguno.

Segundo.

ACERCA DE LA NECESIDAD DE QUE LA ESCISIÓN PARCIAL CON UNA SOLA ENTIDAD BENEFICIARIA VENGA ACOMPAÑADA DE REPARTO DE PARTICIPACIONES DE LA BENEFICIARIA ENTRE TODOS LOS SOCIOS DE LA SOCIEDAD ESCINDIDA.

La controversia gira en torno a si al caso le es de aplicación la exención prevista en el art. 45.I.B.10 del Texto Refundido del ITP y AJD (RDL 1/1993) que, por las fechas de la operación, se ha de entender referido al capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995. Las operaciones a que se refiere la exención son las de los apartados 1, 2, 3 y 5 del art. 97 de la Ley 43/1995.

Pues bien, el art. 97.2 describe las operaciones de escisión, siendo el apartado 1.º, b el referido a la escisión parcial:

«2. Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

1.

a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.

c) Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en las mismas, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior.

2. En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.»

Pues bien, partiendo de la premisa fáctica de que se procedió a una escisión parcial de la entidad «Hotel San Diego, s.l.» segregando parte de su patrimonio social para atribuirlo a una sola entidad beneficiaria (Llucmajor Park, s.l.), lo llamativo es que los valores representativos del capital social de la beneficiaria que deben atribuirse a los socios de la escindida, se entregaron únicamente a dos de los socios y no a los restantes cuatro socios.

Como se desprende del cotejo de la operación descrita con el texto del precepto, se deduce claramente que no se cumple con la descripción de la operación a que se refiere el art. 97.2,1.b, por cuanto debe coincidir con la Administración tributaria en el sentido de que la expresión «que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones», supone obviamente un reparto entre «todos sus socios», por cuanto si se admitiese la posibilidad de reparto entre unos dejando al margen a otros (que es lo ocurrido en el presente supuesto), la norma hubiese indicado: «que deberá atribuir a todos o algunos de sus socios...». Es cierto que la norma no indica expresamente «todos sus socios» pero sin duda la mención «sus socios» supone todos, y no sólo parte de ellos.

Lo anterior se complementa con la exigencia del reparto entre los socios «en proporción a sus respectivas participaciones», proporcionalidad que nunca sería posible si resulta que en el caso de una escisión parcial, a unos socios de la escindida se les atribuyen participaciones y a otros no.

La única modulación al sistema de reparto proporcional entre los socios de la escindida radica en el supuesto en que existan varias sociedades beneficiarias, es decir, que se escindan varias ramas de actividad a favor de dos o más entidades beneficiarias. En este supuesto, se admite que unos socios de la escindida perciban participaciones de una de las beneficiarias y otras de la/s otra/s. Efectivamente, en este supuesto se daría el caso de que unos socios pueden no percibir valores de alguna de la/s sociedad/es beneficiaria/s, pero ello lo es por la razón indicada de que el reparto cualitativo no tiene por qué coincidir con el cuantitativo.

De hecho el punto 2.º de art. 97.2 ya se refiere a ello al indicar que «en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.» Como se advierte, ello sólo es posible en el caso en que existan dos o más entidades adquirentes, pero como en nuestro caso únicamente existe una entidad adquirente, no es de aplicación la excepción indicada. Es decir, en caso de escisión parcial con una sola beneficiaria, todos los socios de la escindida deben recibir valores representativos del capital social de la beneficiaria.

Tercero.

LAS INTERPRETACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y NOTARIADO.

En primer lugar debemos precisar que la interpretación de la indicada Dirección General a efectos de calificar la operación mercantil, lo es con independencia de la interpretación que merezca la misma operación a la luz de las normas tributarias.

En segundo lugar debe precisarse que las resoluciones mencionadas por la parte recurrente vienen referidas a supuestos de escisiones totales o escisiones parciales con varias beneficiarias y en este último caso ya hemos indicado que la regla de la proporcionalidad se modula cuando los socios de la escindida no reciben (todos) valores representativos de todas y cada una de las beneficiarias, sino que unos reciben de unas y otros de otras. Pero, obviamente, todos reciben valores representativos de una o unas de las beneficiarias, no como en el presente supuesto en que unos socios nada reciben.

La resolución de la DGRN de 10/06/1994, refiere supuesto distinto al de la escisión parcial y aunque afirme *obiter dicta* que en una escisión parte de unos socios pasan a serlo de la sociedad beneficiaria, ya hemos visto que en realidad ello no puede ser así en una escisión parcial con una sola beneficiaria.

Por todo lo anterior, debe desestimarse el recurso en cuanto a la liquidación, sin necesidad de entrar a analizar -por ya irrelevante- la toma en consideración por el TEAR de otros argumentos denegatorios de la reclamación.

Cuarto.

LA INFRACCIÓN.

En el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias rige el principio de responsabilidad por dolo o culpa, de modo que no cabe la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente -sentencia del Tribunal Constitucional número 76/90-.

El artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/95, reforzó el principio de culpabilidad en el ámbito de las infracciones tributarias, quedando referido en el artículo 77.1 a la simple negligencia.

En consecuencia, la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias, en tanto que el error sea razonable, la norma ofrezca dificultades de interpretación y no hubiera existido ocultación, no debe ser sancionada -por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1997 y 7 de octubre de 1998-.

Con posterioridad, la Ley 58/03, que deroga, en lo que aquí puede interesar, las Leyes 230/63, 10/85, 25/95 y 1/98, establece que en la potestad sancionadora en materia tributaria será aplicable el principio de responsabilidad previsto en la Ley 30/92 -artículo 130-, esto es, «... aun a título de simple inobservancia», pero para darle el significado preciso a ese inciso debe recordarse que la sentencia del Tribunal Constitucional número 76/90 ya señaló que en nuestro ordenamiento jurídico es inadmisibles un principio general de responsabilidad objetiva.

Pues bien, la negligencia, que ni siquiera exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, radica precisamente en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado de los intereses de la Hacienda Pública concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos - artículo 31 de la Constitución-.

En efecto, la negligencia radica en toda actuación descuidada o contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, esto es, tanto en el desprecio o menoscabo de la norma como en la lasitud en la apreciación de los deberes que impone la norma.

Radificada la esencia del concepto de negligencia en el descuido, esto es, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, que en el caso son los intereses de la Hacienda Pública, concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento, tal como se encarga ya de señalar el artículo 31 de la Constitución, incumbe a todos los ciudadanos, al fin, la concurrencia de negligencia no puede quedar anudada en exclusiva a la apreciación de un claro ánimo de defraudar sino que basta el desprecio o menoscabo.

La tesis de la actora es que por lo expuesto concurría una interpretación razonable de la norma, pero ya se ha valorado que dicha interpretación era irrazonable por forzada, al ser varios los preceptos que aluden al reparto de participaciones entre los socios, lo que sólo puede entenderse en referencia a todos los socios. Las alusiones al reparto proporcional entre socios de la escindida refuerzan la necesidad de un reparto equitativo que aquí no se dio (unos socios no recibieron participaciones de la beneficiaria). Cuestión distinta es que quepan interpretaciones sobre la forma de efectuar el reparto equitativo cuando son varias las entidades beneficiarias, pero aquí no es el caso.

Cumple, pues, la desestimación del recurso.

Quinto.

COSTAS PROCESALES.

No se aprecia ninguno de los motivos que, de conformidad con el art. 139 de la Ley Jurisdiccional, obligue a hacer una expresa imposición de costas procesales, por lo que se estima adecuada su no imposición.

Vistos los preceptos legales mencionados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

1.º Que DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo.

2.º Que declaramos conforme al ordenamiento jurídico el acto administrativo impugnado y, en consecuencia, lo CONFIRMAMOS.

3.º No se hace expresa declaración en cuanto a costas procesales.

Contra la presente sentencia no cabe recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia de la que quedará testimonio en autos para su notificación, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Fernando Socías Fuster que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado.

PUBLICACIÓN. En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr/a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

DILIGENCIA. Seguidamente se procede a cumplimentar la notificación de la anterior resolución. Doy fe.