

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068761

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 27 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 86/2013

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Escisión parcial. Motivo económico válido. Operación de escisión entre entidades vinculadas. La Administración sostiene que no había motivo económico válido porque menos de un año después los socios aportaron las participaciones a otra entidad, que era su único cliente, participada también por esos mismos socios. La Inspección reconoció que aisladamente considerada la operación suponía una reorganización empresarial. La operación de canje de los socios no mereció reproche alguno por la Inspección. Por tanto, cabe apreciar motivo económico válido. El que la operación comporte ventajas fiscales no es obstáculo insalvable para que la escisión pueda acogerse al régimen especial. Mientras el negocio jurídico de escisión sea lícito y válido, su elección frente a otras alternativas más gravosas puede ser un estímulo, siempre que no sea su único objetivo.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 15.

PONENTE:

Don Fernando Román García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000086 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00574/2013

Demandante: AGROVERT, S.L.

Procurador: FRANCISCO MIGUEL VELASCO MUÑOZ- CUELLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA
D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintisiete de julio de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 86/2013 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. Francisco Miguel Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de AGROVERT, S.L., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte indicada interpuso, con fecha de 7 de febrero de 2013 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 31 de julio de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 8 de octubre de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba, las partes, por su orden, concretaron sus posiciones en sendos escritos de Conclusiones, quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 19 de mayo de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 13 de julio de 2017, fecha en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero. Objeto del recurso.**

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC el 29 de noviembre de 2012, en virtud del cual se desestimó el recurso de alzada interpuesto por AGROVERT S.L. contra la resolución del TEAR de Valencia de 28 de mayo de 2010, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001.

La resolución impugnada trae causa de la regularización practicada a la recurrente como consecuencia de la comprobación de alcance parcial iniciada el 21 de junio de 2006, limitada a las rentas derivadas de la escisión parcial escriturada el 24 de septiembre de 2001, siendo la beneficiaria EUROGRITS.

Esta operación fue inscrita en el Registro Mercantil el 14 de noviembre de 2001 y, en virtud de ella, AGROVERT S.L. escindió, a favor de EUROGRITS S.L. la rama de actividad constituida por la unidad productiva de fabricación de sémola, maíz y sus derivados, acogiendo al régimen especial de Fusiones y escisiones regulado en el Capítulo VIII, Título VIII de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

La Inspección señala que la operación no reúne los requisitos para gozar del régimen especial, negando que la misma se haya realizado por un motivo económico válido, por lo que la somete a tributación en virtud del artículo 15.3 de la LIS e integra en la base imponible los incrementos de patrimonio derivados de la diferencia entre el valor contable de los elementos escindidos y su valor normal de mercado.

Segundo. Alegaciones y pretensiones de las partes .

La parte actora articula en la demanda su oposición a la resolución impugnada entorno a los siguientes motivos de impugnación:

- 1) Improcedencia de la resolución impugnada por resultar de aplicación el régimen de neutralidad fiscal.
- 2) Ad cautelam. Aplicación parcial del régimen de neutralidad fiscal. Criterio del informe de la Dirección General de Tributos de 14 de octubre de 2005.
- 3) Nulidad de la liquidación de la que trae causa la resolución impugnada por haber sido dictada prescindiendo absolutamente del procedimiento establecido.
- 4) Nulidad de la resolución impugnada por incorrecta valoración de la rama de actividad realizada por la Inspección.

Con base en dichos motivos, la demanda finaliza solicitando se dicte sentencia por la que se anule y deje sin efecto la resolución del TEAC y los actos administrativos que la preceden.

La Administración demandada se opone a las pretensiones de la actora en el escrito de contestación a la demanda presentado por la Abogacía del Estado, afirmando la improcedencia del régimen especial de fusiones y escisiones, sosteniendo respecto de la valoración de la escisión que ésta no es, en este caso, una operación entre entes vinculados y poniendo de relieve que la actora parece haber abandonado su pretensión de aplicación del régimen de diferimiento por reinversión, planteada ante el TEAR, pero no ante el TEAC. Por todo ello, solicita la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte demandante.

Tercero. Sobre la procedencia de la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones a la escisión parcial realizada .

El primer motivo de impugnación aducido por la parte actora se refiere, en esencia, a la aplicabilidad del régimen especial de fusiones y escisiones a la operación de escisión parcial realizada por concurrir en ella un motivo económico válido.

A este respecto, del acuerdo de liquidación (y, singularmente, de sus páginas 2 y 20) se infiere que la Inspección no niega que la escisión de AGROVERT S.L. en favor de EUROGRITS S.L. de una de sus ramas de actividad, aisladamente considerada, pudiera entenderse encuadrada en un proceso de reestructuración empresarial, cuyo objeto fuera la reorganización, simplificación y/o racionalización de las actividades desarrolladas por dicho grupo.

Lo que la Inspección sostiene es que, analizando determinados hechos posteriores, cabe concluir que la finalidad del conjunto de las operaciones realizadas no fue de naturaleza económica, sino la obtención de determinadas ventajas fiscales, por lo que niega la aplicación del régimen especial a la escisión parcial de AGROVERT S.L. en favor de EUROGRITS S.L.

Esos hechos posteriores consisten en que, menos de un año después de la operación de escisión parcial de AGROVERT en favor de EUROGRITS, las participaciones de EUROGRITS fueron aportadas por los socios de ésta al capital de la entidad MAICERIAS ESPAÑOLAS S.A. (que era el principal cliente de AGROVERT cuando la rama de actividad escindida pertenecía todavía a esta sociedad).

Planteada la cuestión en los términos indicados, para su resolución toma el TEAC en consideración los siguientes hechos:

1) La entidad AGROVERT S.L. se constituyó el 7 de abril de 1989, siendo su objeto social la actividad agrícola y ganadera, incluyendo el comercio al por mayor de cereales, plantas, abonos y piensos de animales, sin transformación alguna.

2) El 14 de noviembre de 2011 fue inscrita en el Registro Mercantil la operación por la que AGROVERT S.L. escinde, a favor de EUROGRITS, S.L., la rama de actividad constituida por la unidad productiva de fabricación de sémola, maíz y sus derivados, acogiéndose al régimen especial de fusiones y escisiones.

3) EUROGRITS, S.L. tenía los mismos socios que AGROVERT S.L. (familia Ciscar), coincidiendo su objeto social con el de la reclamante, habiendo declarado en los ejercicios 1997 a 2000 únicamente ingresos financieros.

4) EUROGRITS, S.L. inició la actividad de fabricación de sémola y maíz en 2002, siendo su único cliente la entidad MAICERIAS ESPAÑOLAS S.A., en cuyo capital participaba la familia Ciscar en un 47,36%.

5) MAICERIAS ESPAÑOLAS S.A. acordó el 5 de agosto de 2002 una ampliación de capital, concurriendo a ella la familia Ciscar aportando participaciones de EUROGRITS S.L., acogiéndose dicha operación de canje de valores al régimen especial de fusiones.

6) El mismo día 5 de agosto de 2002 se elevó a público el contrato de compraventa de acciones por el que la familia Ciscar transmitía a MAICERIAS ESPAÑOLAS S.A. las antiguas acciones de la propia MAICERIAS ESPAÑOLAS S.A., cuantificadas y valoradas al mismo precio que las nuevas recibidas como consecuencia del canje operado.

De estos hechos deduce el TEAC que lo realmente acaecido en tan breve periodo de tiempo es lo siguiente:

a) Aislar una rama de actividad de una sociedad en otra sociedad de los mismos socios sin tributación por acogimiento al régimen especial.

b) Seguidamente, se aportan acciones de esta última en número bastante para trasladar el poder de decisión de la segunda entidad a una tercera que amplía capital y en la que también participan los mismos socios, pero minoritariamente. Tampoco se tributa por esta operación por acogimiento al régimen especial.

c) Mantener los socios el mismo porcentaje de participación en la tercera sociedad mediante venta a la misma de sus propias acciones, en la misma fecha, número y precio que las recibidas por el canje derivado de la ampliación de capital. Y ello también sin tributar, o con una tributación notablemente reducida, al ser las acciones vendidas de las antiguas poseídas por los socios, esto es, a las que resultan de aplicación los coeficientes de abatimiento de la DT 9ª de la Ley 40/1998 al haberlas adquirido antes del 31 de diciembre de 1994.

La Sala no puede compartir la conclusión alcanzada por el TEAC.

En efecto, aun partiendo de la premisa de que jurisprudencialmente se ha establecido de manera reiterada que el examen de la finalidad de la operación debe conllevar el análisis de los actos anteriores, simultáneos y

posteriores a aquélla, la conclusión en este caso no debe ser la de entender que la operación de escisión parcial realizada en 2001 careciera de motivo económico válido, por las siguientes razones:

(i) En primer lugar, es la propia Inspección la que reconoce que, considerada aisladamente, la operación de escisión parcial de AGROVERT en favor de EUROGRITS se ajusta a los parámetros de una reorganización empresarial.

(ii) Por otra parte, la misma Administración que ahora cuestiona que dicha operación de escisión parcial estuviera guiada por un motivo económico válido, sustenta dicha apreciación -desde una perspectiva global- atendiendo a los hechos posteriores acaecidos en 2002, pero no combate ni desvirtúa la afirmación de la actora de que la operación de canje de participaciones entre EUROGRITS y MAICERIAS se acogió al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS, sin reproche alguno por parte de la Inspección, habiendo adquirido firmeza por eficacia del instituto de la prescripción .

En este sentido, cabe observar, además, que tampoco la Administración ha desvirtuado la lógica del razonamiento expresado en la demanda para justificar la operación realizada en 2002:

(...) tras el canje de las participaciones entre EUROGRITS y MAICERIAS, los socios que habían aportado las participaciones de EUROGRITS y que ya tenían participación anterior en MAICERIAS, vieron incrementado su cartera de participaciones en esta entidad, alterando así la composición original de la masa social de MAICERIAS. Y así, para neutralizar los efectos de la aportación realizada, se vendieron a MAICERIAS una parte de las acciones propias para su amortización.

De ese modo, los ex socios de EUROGRITS transmitieron las acciones más antiguas que tenían en MAICERIAS, a fin de mantener el equilibrio social en dicha entidad.

Nótese que, como decimos, dicha transmisión de acciones se efectuó a la propia MAICERIAS y no a un tercero. Todo ello para poner de relieve que, siguiendo con la finalidad del régimen de neutralidad fiscal, es evidente que no hubo desinversión alguna, sino que simplemente se ajustó finalmente el capital de la entidad receptora en las acciones de EUROGRITS para que, precisamente, con las operaciones realizadas se reestructurase el negocio, pero no se acabara influyendo en la masa social originaria que tenían los socios en MAICERIAS .

(iii) De lo anterior cabe inferir que la Administración acepta que las operaciones realizadas en 2001 y 2002, aisladamente consideradas, eran susceptibles de acogerse al régimen especial, reconociendo, por tanto, la concurrencia de motivo económico válido en las mismas: así, en la escisión parcial de 2001, lo reconoce expresamente el acuerdo de liquidación, mientras que en la operación de canje de 2002, la Administración ha aceptado que alcanzara firmeza, sin reproche alguno, el acogimiento al régimen especial efectuado por la recurrente.

(iv) De la jurisprudencia reiteradamente establecida al respecto cabe deducir que el hecho de que una operación de escisión parcial comporte para el obligado tributario determinadas ventajas fiscales no es obstáculo insalvable para que la escisión parcial pueda acogerse al régimen especial. Tan sólo lo es el hecho de que la obtención de una ventaja fiscal sea el motivo único o principal de la operación (en este sentido puede citarse, por todas, la STS nº 485/2017, de 21 de marzo de 2017, RC 351/2016) .

Pues bien, basta examinar el contenido y las conclusiones del informe pericial emitido en sede judicial por el perito insaculado, Doña Bernarda , para comprobar la concurrencia de motivo económico válido tanto en la operación inicial de escisión parcial de 2001 como en las posteriores operaciones de 2002. Dice así el referido informe pericial:

En opinión de este perito, las razones que llevaron a la escisión parcial del patrimonio de AGROVERT S.L. afecto a una unidad productiva dedicada a la fabricación de harinas y sémolas de maíz y sus derivados a favor de EUROGRITS, S.L. obedece a motivos económicos y de reorganización, reestructuración, mejora en la gestión, reducción de costes y de labores administrativas, que la hicieron aconsejable en aquel momento desde el punto de vista empresarial.

Este perito comparte las opiniones y razones, tanto de AGROVERT, S.L. como de la AEAT, que en este caso son coincidentes, como suficientes para encontrar ajustado el traspaso de parte de patrimonio de dicha sociedad a la mercantil EUROGRITS, S.L. utilizando esta empresa, como vehículo de escisión de esa rama de actividad.

De igual forma tras el análisis efectuado de las operaciones posteriores a la escisión se puede concluir que una vez efectuadas las mismas se obtienen resultados positivos de carácter económico así como de posicionamiento en el mercado que hacen más fuerte a las empresas del grupo consiguiendo mayores cuotas de mercado y economías de escala por uso compartido de activos entre las distintas actividades, por lo que el proceso de reorganización es puramente económico.

Por lo que respecta a la venta de acciones de la familia Ciscar a la sociedad MAICERIAS ESPAÑOLAS, S.A es considerada por este perito como una circunstancia fruto del devenir de las decisiones en el seno de las sociedades de tal forma que la operación de reestructuración empresarial no ha de afectar a la composición en el capital social.

La globalización y los cambios en el mercado hacen necesaria una especialización de actividades, centrándose en los negocios principales para conseguir unas ventajas corporativas, reducción de costes al organizar la producción y optimización del proceso productivo. Por tanto con las operaciones realizadas se ha conseguido alcanzar una estructura empresarial que encaja entre los parámetros clásicos que facilitan el crecimiento económico.

Es evidente que uno de los motivos que puede hacer atractiva una operación de reestructuración empresarial es el de obtener una ventaja fiscal o una menor tributación que la que tendría que efectuar de realizar la operación por medio de otra forma jurídica distinta, como la venta de las ramas de actividad o de la empresa, o su disolución. Parece claro que, mientras que el negocio jurídico de la escisión sea lícito, válido y aceptado por las partes, el elegir la escisión frente a otras alternativas más gravosas puede resultar un estímulo para realizar la operación, siempre y cuando este no sea su único objetivo.

La ventaja fiscal no debe confundirse con una mejor eficiencia fiscal, puesto que esta última no debe resultar ser un impedimento para la aplicación del régimen, siempre que existan razones fundadas que evidencien una mejora de la estructura económica o una mayor racionalización de las actividades y mejorar la dirección de control a nivel individual.

La Sala considera que el aludido informe pericial está sólidamente fundado y que las conclusiones que de él se derivan están debidamente razonadas y son razonables y coherentes con el análisis efectuado en relación con las operaciones objeto de estudio, análisis que, como expone en su apartado 5.- Metodología , se ha realizado tanto desde el punto de vista organizativo y competitivo como desde la perspectiva de los resultados económicos y rentabilidades obtenidas tras la realización de las distintas operaciones. Por ello, teniendo en cuenta que tales conclusiones no han sido desvirtuadas eficazmente por la Abogacía del Estado, estima la Sala que deben surtir plenos efectos probatorios.

En consecuencia, de lo expuesto se deduce que la parte actora ha cumplido la carga que le incumbía en orden a acreditar la concurrencia de los requisitos que permitían la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones y que, por tanto, la regularización practicada no fue ajustada a Derecho, por lo que procede estimar el recurso y anular la resolución impugnada, que confirmó aquélla, sin que sea preciso examinar el resto de los motivos de impugnación aducidos por la parte actora en la demanda.

Cuarto. Costas .

En virtud de lo previsto en el artículo 139 de la LJCA , procede imponer las costas a la Administración demandada, al haber sido desestimadas totalmente sus pretensiones.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Francisco Miguel Velasco Muñoz-Cuéllar, en nombre y representación de AGROVERT S.L., contra el acuerdo del TEAC de 29 de noviembre de 2012, el cual se anula por ser contrario a Derecho, así como los actos de los que trae causa, con imposición de las costas a la Administración demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.