

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076088

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 16 de enero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3844/2019

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Aportación no dineraria. Considera la Sala de admisión que presenta interés casacional la cuestión relativa al régimen especial de las aportaciones de activos regulado en el Cap. VIII Tít. VII del TR Ley IS. El art. 94 TR Ley IS exigía, en términos similares al actual art. 87 Ley IS, para la aplicación a las aportaciones no dinerarias del régimen especial de diferimiento, el cumplimiento, entre otros, de los siguientes requisitos relativos a la residencia de las entidades intervinientes en la operación y a la aportación efectuada en sede de la entidad adquirente, pero no establecía ningún requisito respecto de la naturaleza de los bienes aportados, como tampoco hace ahora la Ley 27/2014 (Ley IS). El art. 83. TR Ley IS definía la aportación no dineraria de ramas de actividad como aquélla «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», debiendo entenderse «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», expresándose en los mismos términos el art. 76.3 y 4 de la Ley 27/2014 (Ley IS). Por ello es necesario que el TS determine si tratándose de las aportaciones no dinerarias a que se refiere el art. 94 TR Ley IS, para poder disfrutar del régimen fiscal especial de diferimiento, únicamente pueden ser objeto de aportación las deudas expresamente contraídas para financiar la adquisición de los elementos patrimoniales con ellas gravados que se transmiten en la operación. En su caso, convendría precisar, en interpretación del art. 83.4 TR Ley IS, el alcance de la expresión «podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan» y si tal requisito o vinculación es aplicable a las aportaciones no dinerarias de capital distintas a las operaciones referidas a ramas de actividad [Vid. SAN de 21 de marzo de 2019, recurso n.º 71/2017 (NFJ073361) contra la que se interpone el recurso de casación]

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86 88 y 89.
Ley 58/2003 (LGT), art. 150.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 83 y 94.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 76 y 87.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don FERNANDO ROMAN GARCIA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 16/01/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3844/2019

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MLLYP

Nota:

R. CASACION núm.: 3844/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Fernando Román García

En Madrid, a 16 de enero de 2020.

HECHOS

Primero.

1. La procuradora doña Esperanza Azpeitia Calvin, en representación de la mercantil Geneva Fondo Inmobiliario, S.A. (en adelante, "Geneva"), presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 21 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional en el recurso nº 71/2017, en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la parte recurrente identifica como normas infringidas:

a) El artículo 150, apartados 1 y 2.a), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su redacción aplicable *ratione temporis*, así como el artículo 184.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT) en relación con los artículos 3.2, 34.1.e) y 66 LGT; y

b) El artículo 94.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), actual artículo 87 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del sentido del fallo, en la medida en que la Sala de instancia: (i) descarta que "la ausencia de la comunicación formal a que se refiere el artículo 150.2.a) de la LGT conllev[e] como efecto automático que las actuaciones queden desprovistas del efecto interruptor de la prescripción"; y (ii) "traslada a toda aportación no dineraria el requisito contemplado en el artículo 83.4 para la aportación de rama de actividad" para poder acogerse al régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

4. Las normas que se entienden infringidas por la sentencia impugnada forman parte del ordenamiento jurídico estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso preparado, porque se da la circunstancia de la letra c) del artículo 88, apartado 2, de la LJCA, así como la presunción del apartado 3, letra a), de dicho precepto.

5.1. La doctrina que sienta la Sala de instancia afecta a un gran número de situaciones, al trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Expone, en lo referente a la vulneración del artículo 150 LGT, que "pese a tratarse de una norma derogada con efectos 12 de octubre de 2015, si se tiene en cuenta la duración del procedimiento inspector (12 meses), más el plazo legalmente previsto para la revisión en vía económico-administrativa (2 años TEAR y TEAC)", resulta que existen "existen procedimientos que, iniciados en 2015, en 2018 comenzar[on] la vía jurisdiccional, con lo que resulta evidente que quedan pendientes de resolución muchos procedimientos a los que puede afectar la doctrina jurisprudencial que determine si es correcta o errónea la interpretación que la sentencia de instancia hace de los efectos que conlleva en materia de prescripción la falta de la comunicación expresa". Y en cuanto a la infracción del artículo 94 TRLIS, señala que el actual artículo 87 LIS, "que regula la aplicación del régimen especial a las aportaciones no dinerarias, no difiere en nada sustantivo de su predecesor", afectando, así, "a un gran número de situaciones habida cuenta que se trata de una operación habitual en el tráfico jurídico mercantil".

5.2. La resolución impugnada aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], siendo, por tanto, conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, en relación con el artículo 150 LGT, contemple "la posibilidad de determinar si una de las finalidades

y utilidades que tiene la comunicación que contempla dicha norma, en relación con el artículo 184 del RGI, es la de informar, precisamente, que la existencia de dilaciones conlleva la ampliación del plazo inicialmente previsto", y precise también el alcance del artículo 94.1 TRLIS.

Segundo.

La Sala juzgadora tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2019, habiendo comparecido ambas partes, recurrente -Geneva-, y recurrida -Administración General del Estado-, ante esta Sala Tercera del dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89, apartado 1, LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA) y Geneva está legitimada para interponerlo (artículo 89, apartado 1, LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se entienden vulneradas, alegadas en el proceso y tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se acredita de forma suficiente que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia impugnada [artículo 89.2, letras a), b), d) y e), LJCA].

3. En el repetido escrito se fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la sentencia discutida fija una interpretación de las normas que se denuncian como infringidas que pudiera afectar a un gran número de situaciones, al trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], siendo así que sobre tales preceptos en los que sustenta su razón de decidir no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que se ofrecen para justificar el referido interés se infiere la conveniencia de un pronunciamiento de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

Segundo.

1. La sentencia ofrece los siguientes antecedentes fácticos necesarios para decidir sobre la admisión del presente recurso de casación:

"En fecha 29 de diciembre de 2005, se otorgó ante el Notario Don Secundino García-Cueco Mascarós, escritura de constitución de la entidad GEPESA VIVIENDAS, S.L., cuyo capital social de 5.100.000,00 euros fue desembolsado de la forma siguiente:

1. Una aportación no dineraria por importe de 5.073.000,00 euros realizada por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A.
2. Una aportación dineraria de 26.000,00 euros realizada por esa misma sociedad.
3. Dinero en efectivo por importe de 1,000,00 euros entregado conjuntamente por otros dos socios personas físicas.

La aportación no dineraria realizada por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. consistía en dos fincas urbanas, con la descripción, valor y cargas que se detallan a continuación:

1. Solar edificable situado en Valencia, calle Juan de Verdeguer, número 50.

La finca fue comprada por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. en escritura pública de fecha 6 de abril de 2004 por importe de 2.205.000,00 euros. El inmueble se encontraba gravado con una hipoteca de 2.400.000,00 euros constituida el mismo día de su adquisición.

Su valor neto contable el día 6 de abril de 2005 era de 2.314.634,93 euros.

El valor del inmueble a los efectos de la aportación se fijó en 4.809.000,00 euros, cifra que la entidad contabilizó como un ingreso. Luego el beneficio contable derivado de la operación fue de 2.494.365,07 euros, al ser esta la diferencia entre el valor de la aportación y el valor neto contable del inmueble.

Por otra parte, la diferencia entre el valor de la aportación, 4.809.000,00 euros, y el principal del préstamo hipotecario 2.400.000,00 euros, supuso un desembolso del capital social de 2.409.000,00 euros en la beneficiar[i]a GEPESA VIVIENDAS, S.L.

2. Parcela de tierra situada en el término de Denia, adquirida por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. en escritura pública de 30 de mayo de 2003 por 2.860.000,00 euros. Se pagaron 900.000,00 euros al contado quedando pendiente un importe de 1.960.000,00 euros, el cual debía ser satisfecho al vendedor antes del 19 de febrero de 2005. El inmueble se encontraba gravado con una hipoteca de 5.500.000,00 euros constituida el 18 de febrero de 2005 con BANCAJA, importe muy superior a la parte del precio de adquisición que se encontraba pendiente de pago en la fecha de constitución de dicho préstamo (1.960.000,00 euros).

El valor neto contable del referido inmueble en la fecha de la aportación era de 3.145.291,00 euros.

El valor del inmueble a los efectos de la aportación se fijó en 8.164.000,00 euros y la sociedad aportante contabilizó un beneficio contable de 5.018.709,00 euros, por la diferencia entre el valor de la aportación escriturado del terreno (8.164.000,00 euros) y el valor neto contable de adquisición del mismo (3.145.291,00 euros).

Por otra parte, la diferencia entre el valor de la aportación 8.164.000,00 euros, y el principal del préstamo hipotecario 5.500.000,00 euros, supuso un desembolso del capital social de 2.664.000,00 euros en la beneficiaria GEPESA VIVIENDAS, S.L.

GENEVA FONDO INMOBILIARIO SA recibió de GEPESA VIVIENDAS, S.L. una participación superior al 99% de su capital social.

La presentación en el Registro Mercantil de la escritura de constitución de la sociedad beneficiar[i]a fue el día 5 de enero de 2006.

La operación de aportación no dinerari[a] se acogió, mediante comunicación a la AEAT de fecha 15 de febrero de 2005, al régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

Como consecuencia de la aplicación de dicho régimen fiscal especial la sociedad aportante, GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A., contabilizó en su cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2005, como beneficio total, la suma de los beneficios derivados de las mismas (2.494.365,07 + 5.018.709,00 = 7.513.074,07 euros), practicando en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 una corrección al resultado contable de carácter negativo (disminución, casilla 532) por igual importe, en aplicación de lo previsto en el régimen especial, según el cual no debe incluirse en la base imponible de dicho ejercicio, no sometiéndose, en consecuencia, a tributación, el beneficio contable derivado de las indicadas aportaciones no dinerari[ri]as.

En el curso del procedimiento de comprobación inspectora se entendió que en la aportación no dineraria del solar edificable situado en Valencia concurrían las condiciones establecidas normativamente para la aplicación del citado régimen especial, no así en relación con la aportación no dineraria del terreno sito en Denia, respecto del que no se admitió la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS" (FJ 1º).

2. La Sala de instancia desestimó el recurso interpuesto por Geneva, al entender, en lo que a esta casación interesa, lo siguiente: (a) es necesario un acto formal de la Administración tributaria que ponga en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance de las actuaciones inspectoras, pero sólo en los supuestos en que se hubiera superado el plazo máximo de duración, lo que no sucedió en este caso; y (b) entiende que el régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS no puede aplicarse cuando el importe de la deuda objeto de aportación junto con el inmueble con ella gravado exceda del importe correspondiente a la deuda contraída para financiar el coste de adquisición inicial de dicho inmueble, que es lo acontecido en este caso en relación con el terreno de Denia, pues "el préstamo hipotecario no se destin[ó] a financiar la compra del inmueble por la cantidad que se aplaza[ba], sino como medio de realizar el patrimonio transformándolo en disponibilidades líquidas en sede de la aportante, pues Geneva transmit[ió] a Gepesa con la aportación no dineraria el inmueble y su carga hipotecaria. Y de lo que se trata es de la traslación a la adquirente de deudas vinculadas a las participaciones en la medida en que formen parte de la estructura financiera del patrimonio principal segregado" (FJ 6º), de manera que "el exceso de las participaciones sociales recibidas por la recurrente es simplemente la liberación de la deuda y no tiene nada que ver "con deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan."" (FJ 7º).

3. La parte recurrente denuncia en el recurso de casación preparado que la sentencia impugnada vulnera los artículos 150 LGT y 94.1 TRLIS, por "no admitir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar en concepto de impuesto sobre sociedades, periodo 2005", ni tampoco "la aplicación del régimen de diferimiento", trasladando "el mismo límite cuantitativo que se establece en la aportación de ramas de actividad a las aportaciones no dinerarias con asunción de deuda contempladas en el artículo 94 del TRLIS", rechazando, además, la interpretación propuesta del artículo 83.4 TRLIS.

Tercero.

1. Examinadas las cuestiones que pretenden someterse a enjuiciamiento, ostenta un notorio interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la que se refiere, en particular, al régimen especial de las aportaciones de activos regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

2. El artículo 94 TRLIS exigía, en términos similares al actual artículo 87 LIS, para la aplicación a las aportaciones no dinerarias del régimen especial de diferimiento, el cumplimiento, entre otros, de los siguientes requisitos relativos a la residencia de las entidades intervinientes en la operación y a la aportación efectuada en sede de la entidad adquirente:

" 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 contribuyente 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.

[...]

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

3. El TRLIS no establecía ningún requisito respecto de la naturaleza de los bienes aportados, como tampoco hace ahora la LIS.

4. Por su parte, el artículo 83 TRLIS definía la aportación no dineraria de ramas de actividad como aquella " 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" (apartado 3), debiendo entenderse " 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" (apartado 4).

5. El artículo 76, apartados 3 y 4, LIS se expresa en los mismos términos que el artículo 83 TRLIS a la hora de fijar los conceptos de "aportación no dineraria de ramas de actividad" y de "rama de actividad".

Cuarto.

1. A la vista de lo que precede, las cuestiones que se suscitan en el presente recurso de casación son las siguientes:

1ª) Determinar, tratándose de las aportaciones no dinerarias a que se refiere el artículo 94 TRLIS, si para poder disfrutar del régimen fiscal especial de diferimiento, únicamente pueden ser objeto de aportación las deudas expresamente contraídas para financiar la adquisición de los elementos patrimoniales con ellas gravados que se transmiten en la operación.

2ª) En su caso, precisar, en interpretación del artículo 83.4 TRLIS, el alcance de la expresión "[p]odrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan" y si tal requisito o vinculación es aplicable a las aportaciones no dinerarias de capital distintas a las operaciones referidas a ramas de actividad.

2. Se trata de cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, como sostiene la recurrente, porque no existe ningún pronunciamiento de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que les dé respuesta [artículo 88.3.a) LJCA]. Resulta, por tanto, conveniente admitir a trámite

el presente recurso de casación, sirviendo, así, al principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución Española).

3. La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por la razón expuesta hace innecesario analizar la otra aducida por Geneva para justificar la pertinencia de admitir el mismo a trámite.

Quinto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, las cuestiones descritas en el punto 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. Los preceptos que deben ser objeto de interpretación son los artículos 94.1 y 83.4 TRLIS, actuales artículos 87.1 y 76.4 LIS.

Sexto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Séptimo.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/3844/2019, preparado por la procuradora doña Esperanza Azpeitia Calvin, en representación de la mercantil Geneva Fondo Inmobiliario, S.A., contra la sentencia dictada el 21 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional en el recurso número 71/2017.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

1ª) Determinar, tratándose de las aportaciones no dinerarias a que se refiere el artículo 94 TRLIS, si para poder disfrutar del régimen fiscal especial de diferimiento, únicamente pueden ser objeto de aportación las deudas expresamente contraídas para financiar la adquisición de los elementos patrimoniales con ellas gravados que se transmiten en la operación.

2ª) En su caso, precisar, en interpretación del artículo 83.4 TRLIS, el alcance de la expresión "[p]odrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan" y si tal requisito o vinculación es aplicable a las aportaciones no dinerarias de capital distintas a las operaciones referidas a ramas de actividad.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 94.1 y 83.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis María Díez-Picazo Giménez

Wenceslao Francisco Olea Godoy José Luis Requero Ibañez

Francisco José Navarro Sanchís Fernando Román García

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.