

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088477

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 1045/2022, de 26 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1521/2021

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores. Deducibilidad del fondo de comercio financiero. *Aportación no dineraria, como canje de valores, de las participaciones sociales de una entidad en la constitución de la entidad actora. Motivos económicos válidos.* Afirma la Sala que el actor aportó una informe pericial donde se concluye que la operación realizada tuvo motivos económicos válidos que justificaron la operación realizada, con independencia que pueda existir un momentáneo ahorro fiscal, pero lo determinante es que el canje de valores sí tenía motivos económicos válidos extrafiscales, debiendo por tanto estimarse este motivo de impugnación, pericial que a criterio de la Sala está suficientemente motivada y no ha sido desvirtuada por las actuaciones de la inspección. Así pues, una vez sentado que los expertos al servicio de la Administración pueden actuar como peritos y que sus dictámenes -al igual que cualquier otro dictamen pericial- han de ser valorados de manera libre y motivada, es preciso señalar que no es lo mismo que un informe o dictamen emanado de la Administración se haga valer como medio de prueba en un litigio entre terceros o en un litigio en que esa misma Administración es parte. En este último supuesto, no tiene sentido decir que el informe o dictamen goza de imparcialidad y, por ello, merece un plus de credibilidad: quien es parte no es imparcial. Además, cuando esto ocurre, el dato es relevante, pues exige no eludir la proveniencia puramente administrativa del informe o dictamen, examinando hasta qué punto ello ha podido influir en las conclusiones periciales.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 83.

PONENTE:

Don Luis Manglano Sada.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001521/2021

N.I.G.: 46250-33-3-2021-0003047

SENTENCIA

Il'tmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrado,a:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D^a.BELÉN CASTELLÓ CHECA.

En la Ciudad de València, a 26 de octubre de dos mil veintidós.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 1521/21, interpuesto por STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS, S.L., representada por la Procuradora D^a. M^a. Ángeles Más Victoria y asistida por el Letrado D. Vicente Blas Santamans Pla, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida, dictándose sentencia conforme a derecho.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba y realizadas conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación y fallo para el día 26 de octubre de dos mil veintidós, teniendo así lugar.

Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado D. Luis Manglano Sada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS, S.L., contra la resolución de 26-10-2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, tan solo en lo que respecta a la desestimación de la reclamación nº NUM000 planteada contra la liquidación de 11-9-2019 de la Inspección de la AEAT, en concepto de I. Sociedades de 2013.

Segundo.

En dicho procedimiento inspector se decidió que era improcedente la aplicación por parte de la recurrente del régimen especial recogido en el Cap VIII del Título VII del RDL 4/2004, TRLIS, en la aportación no dineraria, como canje de valores, de las participaciones sociales de la entidad IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL (IT8) en la constitución de la entidad actora STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS, S.L., (SMS), considerando la Inspección que, al no quedar acreditado la concurrencia de motivos económicos válidos para la realización de dicha aportación, consideró que la misma se hizo exclusivamente para obtener una ventaja fiscal, no aplicando por tanto dicho régimen especial y, en consecuencia, la integró en la base imponible del aquí recurrente la ganancia de patrimonio derivada de dicha aportación no dineraria.

La narrativa de la liquidación del IS de 2013 practicada por la Inspección de los tributos nos permite entender el alcance del presente litigio:

" La entidad STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL (SMS) se constituyó mediante escritura pública otorgada el 30 de julio de 2013 con un capital social de 464.000,00 € formado por 464.000 participaciones sociales de 1,00 € de valor nominal cada una de ellas, que fueron suscritas por D. Guillermo (NIF NUM001) y D. Humberto (NIF NUM002), cada uno de los cuales suscribió 232.000 participaciones sociales (50% del capital social) de la mercantil IT8 Software Engineering SL .(IT8).

El Sr. Guillermo y el Sr. Humberto fueron nombrados administradores solidarios por plazo indefinido, por lo que estas dos personas son los únicos socios de la mercantil STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL y los administradores solidarios.

En la escritura pública de constitución de la entidad STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL consta que esta operación se acogió al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en adelante FEAC; en concreto como canje de valores de conformidad con el artículo 83.5 del TRLIS.... El domicilio fiscal y social de la entidad STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL es la C/ Tramontana 2 Polígono Industrial "Rey Juan Carlos I" de Almussafes (Valencia), el mismo domicilio que el de la sociedad IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL.

De acuerdo con el artículo 2 de los estatutos sociales el objeto social de la STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL es:

a) La compraventa de acciones y participaciones por cuenta propia, la dirección empresarial, la gestión administrativa y servicios de asesoramiento técnico en software industrial de maquinaria, estudio de nuevas tecnologías, investigación de nuevos procesos automáticos y dirección de procesos en la obra, así como el asesoramiento financiero, contable, comercial, fiscal, laboral y jurídico.

b) La promoción, construcción, conservación, reparación y compraventa de edificaciones de todo tipo, así como el arrendamiento y explotación de fincas rústicas y urbanas, con exclusión de arrendamientos financieros. Según la Memoria de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, la actividad principal de STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL ha sido la de servicios financieros y contables".

Consta que los contratos celebrados por SMS fueron con tres mercantiles, IT8 MECHANICAL ENGINEERING, SLU, IT8 SOFTWARE ENGINEERING, S.L. e INNOVATE BUSINESS MANAGEMENT, SLU.

Sigue diciendo la liquidación recurrida que el personal de dicha empresa lo constituía sus dos socios y dos trabajadoras, y como medios materiales el local alquilado y 2 ordenadores portátiles.

SMS dice constituirse como sociedad dominante del cinco mercantiles que constituyen el grupo de sociedades de IT8, constituyendo el objeto social de este Grupo " la automatización de sistemas de soldadura de carrocerías para la industria del automóvil, con una experiencia de 14 años, ofreciendo un servicio integral, presentando en la actualidad grandes oportunidades de crecimiento en el sector del automóvil y trabajando en la diversificación a otros sectores, con un crecimiento de ventas desde 2013 hasta 2018 del 145% y de equipo humano pasando de 44 trabajadores en España en 2013 a 139 trabajadores repartidos entre varios países en 2018, refiriendo SMS que la labor del equipo humano del obligado tributario(debe entenderse que se refiere a SMS) ha sido decisiva, ya que, además de dirigir y gestionar las participaciones sociales, con la correspondiente organización de medios personales y materiales adecuados para tomar las decisiones necesarias, les presta servicios de asesoramiento, gestión administrativa y administración contable, haciendo constar la decisiva labor dentro del grupo de los dos directores generales-administradores de la sociedad: D. Guillermo, ingeniero técnico industrial en la parte de electrónica, que ejerce las funciones de BDM (Business Development Manager), responsable del buen funcionamiento de las filiales, siendo su principal función la del desarrollo del negocio en todas ellas y ejerciendo las siguientes responsabilidades: gestión, desarrollo, negociación y búsqueda de clientes, seguimiento de ventas y proyectos, desarrollo de negocios y coordinación directa con los gerentes responsables de las filiales; D. Humberto, ingeniero técnico industrial en la parte de electricidad, que ejerce las funciones de CTO (Chief Technology Officer, Responsable de operaciones) y CFO (Chief Financial Officer, Director financiero), en concreto ejerciendo las siguientes responsabilidades: seguimiento proyectos grupo IT8, supervisión de directores y responsables de proyectos, supervisión y seguimiento de ofertas, creación y control del departamento de ofertas, dirección financiera, gestión de personas y gestión de TI (planificación y mejora de entornos tecnológicos, implantación y mejora de recursos informáticos)...

La entidad STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL ha manifestado que ha percibido de la sociedad IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL el importe de 200.000 € en 2013, 250.000 € en 2014, 500.000 en 2015, y 350.000 € en 2016; y que su destino ha sido inversiones en el capital de las sociedades dependientes

(470.387,14 €), préstamos realizados (864.878,67 €) y previstos a sociedades dependientes para su circulante e inversiones en inmovilizado material (14.427,05 €) e inmuebles (769.812 €)..."

Respecto a la explicación de las motivaciones económicas para el acogimiento al régimen especial FEAC :

"Ha manifestado(la recurrente) que las motivaciones económicas que en su día fueron determinantes para llevar a cabo la operación de reestructuración acogida al régimen especial han dado su fruto en lo que hoy es el grupo IT8, con un crecimiento continuado en su cifra de negocios, con la creación de filiales en el extranjero (USA, México, Alemania e India) y con la consiguiente creación de empleo global por el grupo de empresas IT8, que no podría llevarse a cabo sin la estructura societaria que actualmente tiene STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL tras la operación de canje de valores acogida al régimen especial.

Según STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL las motivaciones económicas que impulsaron la operación fue conseguir una gestión más profesionalizada de la cartera, poseer una estructura empresarial más racional y lógica, centralizando la toma de decisiones y control de las empresas. Mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, realiza un ejercicio efectivo de las funciones de dirección, gestión y profesionalización de las entidades participadas, creando una estructura de crecimiento empresarial ordenada, societaria y financiera, permitiendo un mayor control, simplificando y mejorando la gestión empresarial para que esta sea de mayor calidad, eficiente, más rentable y eficaz, unificando estructuras empresariales, generando economías de escala, simplificando la gestión, evitando duplicidad de costes de administración y gestión operativa de las participadas, logrando un ahorro de costes y una mayor solvencia, diversificando riesgos al participar en empresas de diversos sectores, que puede facilitar la acometida de nuevas estrategias empresariales que permitirán mejorar la capacidad comercial de las empresas, con acuerdos puntuales con terceros y nuevos proyectos de inversión, facilitando la planificación de las operaciones, al aportar más medios especializados, con una organización más flexible y preparada, que reportará mayor seguridad y eficacia en futuras inversiones y que permitirá alcanzar en las participadas un mayor volumen de negocios....

La entidad IT8 SOFTWARE ENGINEERING S.L. (cuyas participaciones sociales fueron aportadas en la constitución de la sociedad STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL) fue constituida por D. Jose Carlos y D. Guillermo en escritura pública de fecha 24 de enero de 2008..y su actividad consiste en la programación, consultoría, montaje y mantenimiento industrial de automatismos y robots industriales, de acuerdo con las Memorias de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de los ejercicios de 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016. ...Su domicilio fiscal y social es la calle Tramontana nº 2 Polígono Industrial "Rey Juan Carlos I" de Almussafes (Valencia), el mismo que el de la sociedad STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL.

La entidad IT8 SOFTWARE ENGINEERING S.L., históricamente y habitualmente, ha obtenido beneficios en cada ejercicio económico que se han destinado a reservas, sin que se hubieran distribuido como dividendos a sus socios personas físicas. En el supuesto que estos beneficios acumulados en reservas hubieran sido repartidos, se habrían generado ingresos para la Hacienda Pública por el IRPF de los socios personas físicas.

A partir de la operación de canje de valores, IT8 SOFTWARE ENGINEERING S.L. comienza de forma sistemática a repartir dividendos... Argumenta la inspección que ...Esta "permuta" de socios directos de persona física a persona jurídica, produce un cambio sustancial en la tributación de los dividendos; si antes de la operación de canje tributaban de forma efectiva en el IRPF, ahora se integran dentro de las bases imposables del Impuesto sobre Sociedades de la nueva entidad, pero sin ningún tipo tributación efectiva por la deducción por doble imposición interna hasta 2014, y a partir de 2015, por la exención de dividendos establecida en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Los dividendos repartidos IT8 SOFTWARE ENGINEERING S.L. y percibidos por STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL. se han destinado por esta última entidad, según sus manifestaciones, a la compra de participaciones sociales en empresas asociadas nacionales y extranjeras (470.387,14 €, de los cuales 5.000 € corresponden con sociedades con residencia fiscal en España y 268.375,29 € no hay escritura), la concesión de préstamos a sociedades que denomina filiales por importe de 864.878,67 € (de los cuales curiosamente 148.500 € y 60.000 € se prestan a IT8 SOFTWARE ENGINEERING S.L.U. en fecha 15-11-2013 y 02-05-2014 respectivamente, sociedad de quien percibe dividendos desde el ejercicio 2013 hasta el 2016), inmovilizado material adquirido en 2013 y 2014 que esta Inspección considera no relacionado con actividad empresarial o profesional alguna...

El obligado tributario ha sido socio de la entidad IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL hasta el 30 de julio de 2013 con una participación del 50% del capital social. A partir de esta fecha, como consecuencia de la aportación no dineraria de esas participaciones sociales en la constitución de la mercantil STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS S.L. ha sido socio de esta última sociedad, también con una participación del 50% del capital social".

La Inspección finalmente concluye que:

" No resulta aplicable el régimen especial FEAC en la aportación no dineraria de las participaciones sociales de la entidad IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL efectuada por el Sr. Guillermo en la constitución de la entidad STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS S.L. al no haber acreditado la existencia de motivo económico alguno sino que el motivo ha sido exclusivamente fiscal, obtener ventajas o ahorros fiscales en el IRPF. Ello implica que

debe integrarse en la base imponible del ahorro del ejercicio 2013 la ganancia de patrimonio derivada de esa aportación no dineraria que asciende a 207.000 €, determinada por la diferencia entre el valor dado en la escritura de constitución (222.000 €) y el coste de adquisición de las participaciones aportadas (15.000 €)".

Tercero.

La demanda presentada en este proceso solicita la anulación de los actos impugnados, discutiendo en este proceso únicamente la procedencia de la aplicación del Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC) regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), a la aportación no dineraria de participaciones sociales, como canje de valores, de la sociedad IT8 en la constitución de la entidad SMS realizada por el obligado tributario, centrando la cuestión en si concurre una motivación económica válida por realizar tal canje;

Para desvirtuar la fundamentación de la liquidación recurrida, y su confirmación por la resolución del TEAR, aporta la mercantil recurrente una pericial de parte, siendo lo más relevante de dicho informe el punto Sexto del mismo, pues lo determinante en este proceso es determinar si el canje de las participaciones de la empresa IT8 SOFTWARE ENGINEERING para la constitución de la mercantil SMS ha tenido un motivo económico válido más allá de un mero ahorro fiscal que pudiera haber existido. En tal sentido el perito de parte en el apartado sexto de su informe centra el estudio en dicha cuestión, exponiendo que "... es especialmente relevante analizar si el tratamiento de los dividendos recibidos por STRATEGICAL respondían a un planteamiento económico diferente al de una mera obtención de una ventaja fiscal...", constando recogido en el informe que del 2014, ejercicio posterior a la constitución de SMS, al 2019 se recibió por este dividendos por importe de 2.112.798€, y el destino de los mismos fue:

"(A) Aportaciones de fondos (vía capital) a filiales operativas a nivel internacional. El detalle de aportaciones de fondos realizadas por parte de STRATEGICAL a las diferentes sociedades filiales operativas a nivel Internacional...

(B) Aportaciones de fondos (vía préstamos) a filiales operativas a nivel Internacional El detalle de aportaciones de fondos vía préstamos realizadas por parte de STRATEGICAL a las diferentes sociedades filiales operativas a nivel internacional...

(C) Adquisiciones de inmuebles.

Concluye el perito que " los dividendos recibidos por STRATEGICAL desde su constitución por importe de 2.112.798 euros, han sido destinados en sutotalidad a la financiación de las inversiones realizadas en:

1. La puesta en marcha de las filiales operativas a nivel internacional por importe de 430.375 euros, mediante sucesivas aportaciones de capital.
2. El desarrollo de las filiales operativas internacionales por importe de 864.878 euros, mediante sucesivas aportaciones vía préstamos.
3. Las adquisiciones de inmuebles efectuadas por importe de 769.812 euros.

Esta política de reparto de dividendos y su aplicación al desarrollo internacional del Grupo IT8 es claramente un motivo económico válido que justifica la procedencia de la aplicación del Régimen especial defusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores (FEAC) regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

Asimismo, el informe pericial estudia la expansión del Grupo IT8 desde la operación de canje objeto de la pericial, diciendo el perito que "... En 2013, se producen las operaciones de canje, donde se constituyen las sociedades holding (caso STRATEGICAL), mediante la aportación de las participaciones de IT8 SOFTWARE ENGINEERING, S.L.U.

- 2014-2017: se inicia el proceso de integración como Grupo y el desarrollo internacional a través de la creación de diferentes filiales(USA, México, Alemania e India), alcanzando el Grupo su facturación máxima...".

El perito pasa a estudiar distintos parámetros de las empresas de grupo tales como la cifra de negocio, patrimonio neto, total activos, deuda financiera, tesorería, empleados y beneficio después de impuestos de las sociedades del Grupo IT8 y se " pone de manifiesto un gran contraste entre las principales magnitudes que (i) presentaban lassociedades operativas existentes hasta el ejercicio 2012 (antes de lasoperaciones de canje) y (ii) las cifras que se alcanzan desde 2013, donde como consecuencia de las operaciones de canje que dan lugar a lassociedades holding (caso de STRATEGICAL), se produce el inicio delproceso de expansión internacional de grupo IT8 y que se refuerza en2018 con la operación de fusión de las sociedades operativas nacionales.

Crecimiento de las empresas gracias al proceso de expansión internacional de las mismas iniciado desde el 2013, considerando el perito que desde una perspectiva individual, hubiera sido muy complicado poder abordar estas circunstancias por parte IT8 SOFTWARE ENGINEERING, S.L.U.(sociedad operativa individual pre-existente

al ejercicio 2013), que dio lugar a la constitución de STRATEGICAL en dicho ejercicio...prácticamente el 28% de la facturación del Grupo ya corresponde a países fuera del ámbito español."

Sigue argumentando dicho perito que tras la operación de canje de participaciones "...es evidente la concentración del proceso de toma de decisiones en las sociedades holding (donde los accionistas finales, personas físicas, son los directivos de mayor experiencia).

Esta concentración consigue una estructura más eficiente que permite centralizar la dirección y toma de decisiones del grupo. Algo lógico si entendemos que desde las entidades holding se gestionan la dirección de las distintas filiales operativas y los nuevos proyectos empresariales.

De esta manera, se permite que la toma de decisiones en las diferentes sociedades mercantiles que constituyen el Grupo IT8 se realice sin diferencias de criterio, centralizando la toma de decisiones de carácter estratégico...La centralización en las sociedades holding (caso de STRATEGICAL) de los servicios comunes a las empresas que conforman el Grupo IT8 (asesoramiento técnico en ingeniería industrial, de gestión y de nuevas tecnologías de la automatización, dirección de proyectos de implantación de bienes de equipo, dirección empresarial, asesoramiento en operaciones financieras, comerciales, de recursos humanos y de servicios legales y tributarios y llevanza de la contabilidad y de la gestión administrativa, contable y de impuestos), supone una optimización de recursos humanos y materiales y un importante ahorro en costes..." poniendo el énfasis dicho perito en el crecimiento de dichas empresas, así " STRATEGICAL (cuya constitución se formaliza mediante un canje de valores de la sociedad IT8 SOFTWARE ENGINEERING, S.L.U., realizada por D. Humberto y D. Guillermo), inició en 2013 el proceso de reorganización empresarial que dio lugar a Grupo IT8 con el fin de poder competir en clientes y proyectos de mayor tamaño, ...pudiendo acceder con mayor facilidad a financiación para dar cobertura a sus necesidades...". C ompleta dicho perito afirmando que sí existieron motivos económicos válidos para la perfección dicha operación de canje que justifica la procedencia de aplicación del régimen especial del cap VIII tit VII del RDL 4/2004 dado que "la constitución en 2013 de STRATEGICAL suponía el origen del posterior desarrollo internacional del Grupo IT8, de acuerdo con el plan empresarial ideado por sus accionistas, con el fin de (i) apoyar el crecimiento económico del mismo, (ii) facilitar una organización a nivel operativo más eficiente, y (iii) posibilitar el acceso a financiación y la entrada de nuevos inversores en el Grupo", exponiendo en varios apartados qué beneficio económico produjo dicha operación en la estrategia de crecimiento del Grupo IT8.

El Abogado del Estado contestó a la demanda solicitando su desestimación, con remisión a lo actuado en la liquidación, alegando que se ha producido un cambio de titularidad de participaciones sociales, pasando a ser propiedad de una persona jurídica cuando con anterioridad eran propiedad de dos personas físicas. Tras este cambio de titularidad la entidad IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL comenzó a repartir beneficios a STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL, sin que ésta haya continuado con ninguna rama de actividad de la sociedad IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL, sino que su actividad principal ha sido la de servicios financieros y contables, sin que existan razones de eficacia, rentabilidad, productividad, gestión de compras o ventas, de control de calidad o cualquier otra circunstancia que afecten a la estructura o gestión de la sociedad IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL, por lo que no ha quedado acreditada motivación económica alguna en el cambio de titularidad de las participaciones sociales de esta sociedad. El efecto relevante obtenido con la constitución de STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL ha sido la ausencia de tributación de los dividendos repartidos por IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL.

Por tanto, no resulta aplicable el régimen especial FEAC lo que implica que la ganancia patrimonial resultante de la aportación no dineraria de participaciones sociales, como canje de valores, de la sociedad IT8 SOFTWARE ENGINEERING SL en la constitución de la STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS SL deben tributar según las normas establecidas en el artículo 37 de la LIRPF.

Cuarto.

La cuestión planteada en este proceso es idéntica a la ya resuelta con anterioridad por esta Sala en su sentencia 902, de 14-9-2022 (R. 27/2022), en cuyo FD Tercero dijimos:

" Tal y como viene recogiendo la jurisprudencia referida a la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores la finalidad del régimen especial de la directiva es la de no castigar, esto es, la de ser neutral, a fin de facilitar las operaciones de reestructuración empresarial, en tanto generadoras de plusvalías o ganancias que serían susceptibles de ser gravadas, que quedan así no gravadas en virtud del diferimiento. Pero se exige, para ello, que tales actos no se busquen para obtener ventajas fiscales, única o preponderantemente, sino que tengan una finalidad y una sustancia económica.

Lo que si se pretende por el legislador es que, bajo la alegación de esas razones, no se esconda un ánimo puramente especulativo fiscal, sin que exista una verdadera razón de índole "económica", es decir, que niega la aplicación de este régimen fiscal cuando la finalidad principal de la operación sea la de conseguir un mero ahorro de impuestos, lo que se puede conseguir por otros mecanismos como el de las "deducciones" o "exenciones" en el Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto la aplicación o no del régimen especial previsto en el cap VIII del Tit VII del RDL 4/2004 pasa por la necesidad que el recurrente acredite que aquella operación de canje de valores tenía una finalidad económica más allá del mero ahorro fiscal, y para ello el actor aportó una informe pericial donde se concluye, como antes hemos expuesto, que la operación realizada tuvo motivos económicos validos que justificaron la operación realizada, con independencia que pueda existir un momentáneo ahorro fiscal, pero lo determinante es que el canje de valores sí tenía motivos económicos validos extrafiscales, debiendo por tanto estimarse este motivo de impugnación, pericial que a criterio de esta Sala está suficientemente motivada y no ha sido desvirtuada por las actuaciones de la inspección, no debiendo olvidarse la carga de la prueba que tienen las periciales de parte según ha sido recogido en STS 202/2022 de 8 de Febrero " ... en el ámbito del Derecho Administrativo, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, los dictámenes periciales deben valorarse tal como ordena el art. 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , es decir, "según las reglas de la sana crítica". Ello no implica que el dictamen pericial sea una prueba tasada o legal, cuya fuerza está predeterminada por la ley y no puede ser destruida por otros medios. En la tradición jurídica española, es generalmente admitido que esa idea de reglas de la sana crítica - ya presente en el art. 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 , e incluso en el hoy derogado art. 1243 del Código Civil -no trae consigo un sistema de valoración de la prueba diferenciado. Antes, al contrario, la valoración según las reglas de la sana crítica no deja de ser una manifestación de libre valoración de la prueba o valoración en conciencia. Ante una prueba pericial puede el juzgador formar su convicción sobre los hechos con libertad, dando a aquélla el peso que -habida cuenta de las circunstancias y del resto del material probatorio- considere adecuado. Pero debe hacerlo exponiendo las razones que le conducen, siguiendo el modo de razonar de una persona sensata, a aceptar o rechazar lo afirmado por el perito... Una vez sentado que los expertos al servicio de la Administración pueden actuar como peritos y que sus dictámenes -al igual que cualquier otro dictamen pericial- han de ser valorados de manera libre y motivada, es preciso hacer tres consideraciones adicionales a fin de dar cumplida respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo. En primer lugar, tal como señala el recurrente, no es lo mismo que un informe o dictamen emanado de la Administración se haga valer como medio de prueba en un litigio entre terceros o en un litigio en que esa misma Administración es parte. En este último supuesto, no tiene sentido decir que el informe o dictamen goza de imparcialidad y, por ello, merece un plus de credibilidad: quien es parte no es imparcial. Además, cuando esto ocurre, el dato es relevante, pues exige no eludir la proveniencia puramente administrativa del informe o dictamen, examinando hasta qué punto ello ha podido influir en las conclusiones periciales".

Todo lo dicho debe llevarnos a estimar el recurso anulando las liquidaciones recurridas siendo aplicable a la operación de canje de participaciones antes referida la normativa especial recogida en el Cap VIII del Tit VII del RDL 4/2004".

Pues bien, tratándose el presente de un supuesto litigioso idéntico al ya tratado anteriormente, por un elemental respeto a la necesaria unidad de criterio y seguridad jurídica, procederá aplicar el mismo criterio estimatorio de la demanda.

Quinto.

En virtud del artículo 139 de la ley 29/98 procede condenar a la Administración demandada al pago de las costas procesales, en la cuantía máxima de 1.500€ por honorarios de letrado y de 334.48 € por los derechos de la Procuradora.

FALLAMOS

1. Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por STRATEGICAL MANAGEMENT SOLUTIONS, S.L., contra la resolución de 26-10-2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, tan solo en lo que respecta a la desestimación de la reclamación nº NUM000 planteada contra la liquidación de 11-9-2019 de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

2. Anulamos los actos impugnados.

3. Se hace expresa imposición de las costas procesales a la demandada.

Esta sentencia no es firme y contra la misma cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJCV. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA días, a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta, respecto del escrito de preparación planteado ante la Sala 3ª del TS, los criterios orientadores previstos en el Apartado III del acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras consideraciones

extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS (BOE nº 162, de 6 de julio de 2016).

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. València, en la fecha arriba indicada.

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.