

EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA LA DECLARACIÓN DE FRAUDE DE LEY POR INSUFICIENTE ACREDITACIÓN DE LA INEXISTENCIA DE MOTIVOS ECONÓMICOS

Con fecha 20 de mayo de 2016, el Tribunal Supremo ha resuelto un nuevo recurso de casación en relación con una operación intragrupo de compra apalancada que había sido declarada en fraude de ley por la Inspección. Como tendremos ocasión de comentar, la novedad de esta Sentencia es que, separándose del criterio mayoritario de los precedentes anteriores, el Tribunal Supremo considera que la Inspección no llegó a justificar y acreditar que las razones fiscales hayan sido las únicas determinantes para la realización de las operaciones controvertidas, lo que conlleva la nulidad de la declaración de fraude de ley.

La operación consistió en la adquisición de una filial griega que se desarrolló en dos fases: la adquisición mediante compra de un 40% en el año 2001 (ejercicio prescrito cuando se inicia la inspección) y la adquisición del 60% restante en el ejercicio 2003 (una parte mediante compra y otra mediante aportación no dineraria). Las adquisiciones mediante compra se financiaron a través de préstamos otorgados por entidades bancarias ajenas al grupo. Asimismo, la participación adquirida en el año 2003 dio lugar a la deducción de la amortización del fondo de comercio financiero (artículo 12.5 de la Ley 43/1995 y posteriormente del TRLIS) asociado a dicha operación.

La Inspección declaró en fraude de ley la operación para rechazar la deducibilidad de los intereses. Sin embargo, no incluyó en dicha declaración la amortización del fondo de comercio generado en la adquisición de 2003, cuya deducibilidad se rechazó al considerar que, conforme a la normativa de consolidación contable, no era posible que en una operación intragrupo aflorara dicho fondo de comercio.

El TEAC confirmó las actas, apreciando la existencia de fraude de ley y considerando incluida la amortización del fondo de comercio en dicho fraude de ley, aun cuando el argumento utilizado por la Inspección para rechazarla fuera de carácter contable.

La Audiencia Nacional anuló la parte del acta que se refería a la adquisición del año 2001 al considerarlo prescrito (siguiendo la doctrina sentada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014) y en cuanto al resto de cuestiones (adquisición de 2003 y fondo de comercio) confirmó la Resolución del TEAC, al considerar que no existían motivos económicos en la adquisición. La Sentencia fue recurrida en casación tanto por el Abogado del Estado (en relación con la prescripción) como por el contribuyente (en relación con la confirmación de la existencia de fraude de ley y la no deducibilidad de los intereses y la amortización del fondo de comercio financiero).

El Tribunal Supremo, por lo que se refiere a la prescripción, reitera, como en sentencias anteriores, que el criterio de la Sentencia de 4 de julio de 2014 está superado, por lo que es posible analizar los efectos de una operación realizada en un ejercicio prescrito. En consecuencia, estima el recurso de casación del Abogado del Estado, lo cual no resulta una novedad en relación con su jurisprudencia previa.

Sin embargo, respecto al fondo, estima el recurso de casación del contribuyente en las distintas cuestiones planteadas:

a) Deducibilidad de la amortización del fondo de comercio:

- La declaración de fraude de ley no alude en modo alguno a la denegación de la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio, que se plantea de forma totalmente independiente como consecuencia de considerar la Inspección que no es posible, de acuerdo con la normativa de consolidación contable, que pueda aflorar un fondo de comercio en una adquisición intragrupo. Es patente el error en que incurrió el TEAC al concluir que la no deducibilidad del fondo de comercio derivaba de la declaración de fraude de ley, error que no fue apreciado por la Audiencia Nacional.
- Respecto al argumento de la consolidación contable, cita una Sentencia previa de 24 de junio de 2013, conforme a la cual los principios rectores de la consolidación contable no son trasladables sin más al ámbito tributario. El artículo 12.5 del TRLIS tiene una aplicación preferente, sin que exista ninguna previsión que restrinja su aplicación en adquisiciones intragrupo. El criterio de la Inspección supondría tanto como vaciar de contenido al precepto.
- Finalmente hace referencia a su propia doctrina en relación con la DAEX (Deducción por actividades exportadoras), que rechaza la aplicación de este incentivo fiscal en el caso de operaciones intragrupo al entender que estas operaciones no pueden ser calificadas de verdadera inversión, sino como operaciones de reordenación empresarial, cuyos efectos se circunscriben al ámbito interno del grupo. Sin embargo, el Tribunal Supremo señala que este criterio no es trasladable al presente caso, al no haberse cuestionado que la adquisición no fuera razonable desde la perspectiva económica. Con esta afirmación, el Tribunal Supremo anticipa lo que a continuación concluirá sobre la declaración de fraude de ley.

b) Deducibilidad de los intereses: declaración de fraude de ley.

- El recurso del contribuyente se basaba en la incorrecta apreciación de los hechos por la Audiencia Nacional, resaltando el Tribunal Supremo los siguientes:

- La adquisición de la filial griega no había sido una operación aislada, sino el resultado de una reordenación progresiva que se había iniciado con la adquisición de las filiales española y portuguesa, culminando con la adquisición de la filial griega.
- La operación no tenía por objeto trasladar deuda a España.
- La financiación para la adquisición fue otorgada por entidades financieras ajenas al Grupo.
- La inversión había permitido obtener dividendos muy significativos, muy superiores a los intereses satisfechos.

- El Tribunal Supremo estima el recurso de casación afirmando lo siguiente:

- El acuerdo de declaración de fraude de ley no cuestiona las adquisiciones realizadas por inexistencia de motivos económicos válidos en la adquisición, sino que se centra en el endeudamiento de la entidad.
- Ante esta realidad, resulta difícil admitir que lo que se buscó con los préstamos concedidos para financiar la compra de participaciones fue exclusivamente erosionar la base imponible en España.

- No cabe desconocer que la adquisición de la filial griega no fue una operación aislada, pues en años anteriores se procedió a la adquisición de las filiales españolas y portuguesas. Del hecho de que las primeras adquisiciones se realizaran mediante aportación no dineraria y la de la filial griega parcialmente con deuda no puede inferirse, sin más, que el objetivo principal de la operación fuese exclusivamente fiscal, pues nos encontramos ante dos alternativas plenamente válidas.
- Además, en el presente caso el origen de la financiación fue exterior al Grupo, admitiéndose que la inversión permitió obtener dividendos, aunque luego estuvieran exentos de tributación en España al ser beneficiarios accionistas no residentes.
- Finalmente, es a la Administración a la que corresponde acreditar la existencia de un montaje puramente artificial, siendo lo cierto que en este caso no llegó a justificar y acreditar que las razones fiscales hayan sido las únicas determinantes para la realización de las operaciones controvertidas.

Síguenos:



www.garrigues.com

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.
© Garrigues, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de Garrigues.
Hermosilla 3 - 28001 Madrid - T +34 91 514 52 00