



**REVISTA ELECTRÓNICA DE DERECHO TRIBUTARIO DE LA
UNIÓN EUROPEA**

Volumen: 2-2016

**Editada en Madrid por: Jean Monnet Chair – EU Tax
Governance and Fiscal Transparency.**

Universidad Complutense de Madrid

Contacto: eutaxation@ucm.es

REESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES: ESCISIÓN Y EVASIÓN FISCAL. MEDIDAS FISCALES ANTIABUSO DE LA UE Y SU RECEPCIÓN POR EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL.

Iris Anierte García

Universidad Complutense de Madrid

Resumen: La cuestión que voy a entrar a analizar es la aplicación del régimen fiscal de diferimiento en una operación societaria de escisión que recoge tanto la Ley del Impuesto de Sociedades como la Directiva 2009/ 133/ CE. Vamos a analizar en qué medida la directiva introdujo las reglas comunes en relación con las reestructuraciones empresariales, en concreto con la escisión. Extrapolaremos este asunto a la vertiente europea para resumir brevemente el marco comparativo. Es importante, que en este punto se explique la neutralidad fiscal, como garante del régimen especial, pero teniendo en cuenta la labor de la fiscalidad internacional, que regula un régimen de medidas antielusivas para evitar planificaciones fiscales abusivas. Finalmente, se llevará a cabo un estudio comparativo de las decisiones europeas de la Comisión Europea la jurisprudencia del TJUE, y su contraste con la regulación actual en el ordenamiento español para explicar las potenciales divergencias entre ambos ordenamientos.

Abstract: The issue I will analyze is the application of the tax deferral regulation in a corporate transaction spin-off which contains both the Corporate Spanish Tax Law and the Directive 2009/13/EC. We will discuss the extent to which the directive introduced common rules in relation to the corporate restructuring, and particularly to the spin-off. We will extrapolate this topic to the sphere of the European Law in order to succinctly summarize the comparative framework. At this point, it is important to explain the fiscal neutrality as guarantor of the special tax regime taking into account the work of the international taxation, which regulates a system of anti-circumvention measures to prevent the tax avoidance. Finally, I will carry out a comparative study between the decisions taken by the European Commission on the EU countries and the case-law of the CJEU, and the current Spanish regulation; my purpose is explaining the potential dissimilarities between the two systems.

Palabras clave: escisión, régimen de diferimiento, motivo económico, medidas antielusivas. Spin-off Corporation, tax deferral, valid economic reasons, anti-circumvention measures.

Sumario

I. Modificación estructural:

Escisión (I) Concepto y función económica.

Escisión (II) Clases y requisitos en cuanto a la aplicación del régimen diferido fiscal.

Escisión (III) Régimen de diferimiento. Directiva 2009/133/CEE:

II. Neutralidad, evasión fiscal y motivo económico válido.

III. Cláusulas anti abuso.

IV. Resoluciones del CEE y del TJUE y su aplicación en el ordenamiento interno español.

1. Modificación estructural: La escisión.

Cualquier modificación estructural supone una transformación que se realiza sobre la empresa ejercida por la sociedad¹. Se trata de modificaciones que afectan a la estructura interna de la sociedad y no sólo a sus estatutos, es decir, se producen cambios *“en los aspectos corporativos y patrimoniales de la sociedad.”*²

Su regulación se encuentra en la Ley de Modificaciones Estructurales³, a partir de ahora LME, dónde cabe resaltar de su preámbulo *“la importancia de esta Ley que se manifiesta en la unificación y en la ampliación del régimen jurídico de las denominadas «modificaciones estructurales», entendidas como aquellas alteraciones de la sociedad que van más allá de las simples modificaciones estatutarias para afectar a la estructura patrimonial o personal de la sociedad (...)”* Los diferentes tipos de modificación son *“la transformación, la fusión, la escisión y la cesión global de activo y pasivo. También se regula en la presente norma el traslado internacional del domicilio social que, aunque no siempre presenta las características que permitan englobarlo dentro de la categoría de modificaciones estructurales, sus relevantes consecuencias en el régimen aplicable a la sociedad aconsejan su inclusión en el mismo texto legal.”*

Para esta comunicación he elegido como medio de modificación estructural la operación societaria de escisión porque considero que su régimen legal es muy preciso en cuanto a los requisitos solicitados por el régimen especial de diferimiento sobre la proporcionalidad en la contraprestación, sobre la existencia de ramas de actividad y motivos económicos válidos.

1.1. Concepto y función económica de la escisión.

¹ RODRÍGUEZ ARTIGAS, F., 2009, (TOMO I), pág. 69.

² RODRÍGUEZ ARTIGAS, F., 2009, (TOMO I), pág. 71.

³ Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Podemos hablar de operación societaria de escisión como aquella a través la cual se trata de dividir (total o parcialmente) en dos o más partes el patrimonio de una sociedad, sin proceder a una liquidación de la misma, para aportar cada parte, a una o varias, sociedades nuevas o preexistentes.

El procedimiento de escisión sirve para adecuar la sociedad a la realidad socioeconómica, es decir, mediante una reestructuración empresarial se intenta sincronizar la organización y dimensión de una sociedad a las circunstancias reales.⁴ El uso de una operación de escisión soluciona problemas de muchos tipos dependiendo de la causa que los motivó, pero la mayoría de casos tienen un interés fiscal y económico de desconcentración empresarial atendiendo a diversas causas que lo propició. También, existen números supuestos que buscan una reestructuración por problemas internos de la empresa que se escinde, y así resolver los posibles conflictos de intereses contrapuestos entre los socios; o en situaciones de crisis lo cual se podría sanear la sociedad a través de una escisión; o para algunos casos de defensa de la libre competencia. Visto desde este punto de vista, la escisión se usa como medio de combinación de negocios y modos para adquirir sociedades, por lo que se podría cuestionar el medio por el que se lleva a cabo una escisión, es decir, no estamos ante casos de una compraventa aunque el resultado sea de adquisición de propiedades. El procedimiento de escisión se encuentra tipificado en la LME y forma parte del conjunto de modificaciones societarias que afectan a la estructura interna de una empresa.

La ventaja de realizar una reestructuración de este tipo es el acogimiento al régimen especial fiscal o de diferimiento que veremos en los siguientes capítulos.

1.2. Clases y requisitos de la escisión en cuanto a la aplicación del régimen diferido fiscal.

Según el art. 68 LME, la escisión puede revestir tres modalidades: escisión total, escisión parcial o segregación.⁵ Estamos ante una escisión total cuando tras la operación divisoria de la sociedad, ésta se extingue. En cambio, en la escisión parcial, la parte dividida se deslinde del patrimonio societario, pero la sociedad no se extingue, subsiste pero con un patrimonio reducido. Por último, la LME añade el término de segregación, que se conoce como el traspaso en bloque de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedad o sociedades beneficiarias. Esta práctica ya operaba anteriormente, e incluso se manifestaba en la LIS. Se conocía como aportación no dineraria a una sociedad. La diferencia que estriba entre ambas reside en el hecho de que en la segregación es la propia sociedad segregada (y no sus socios) la que recibe las acciones o participaciones en la sociedad o sociedades beneficiarias.

⁴ RODRÍGUEZ ARTIGAS, F., 2009, (TOMO II), pág. 177.

⁵ RODRÍGUEZ ARTIGAS, F., 2009, pág. 178.

Antes de entrar a ver los requisitos hay que tener en cuenta qué se pretende con la aplicación del régimen especial de diferimiento, pues no todo procedimiento de escisión puede verse favorecido por este régimen y debe de cumplir una serie de requisitos aparentemente sencillos pero difícilmente de probar en la práctica. El diferimiento concede una exención de varios impuestos que se derivan del pago, por ejemplo el ITP, se prevé en el art. 19.2 TRITP y AJD⁶ dónde se recoge que operaciones societarias no están sujetas, entre ellas las de reestructuración empresarial, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 21 del TRITP y arts. 76 y 87 LIS⁷ y su regulación específica en la LME.⁸

En los requisitos que me voy a centrar en los siguientes apartados no son los propios de una escisión, como la forma de revestimiento de una sociedad que se somete a la escisión y la nueva resultante o la ya preexistente a la operación, etc.... Los requisitos que me refiero son los requeridos para el sometimiento al régimen de beneficio fiscal (diferimiento) y son los referidos a la contraprestación que reciben los socios de la sociedad que se escinde atendiendo a un principio de proporcionalidad, que se refiere al reparto asignativo referido a la participación que ostentaban los socios en la sociedad que se escinde. Se alude a los arts. 69 y 70.1 LME con respecto a la escisión total y parcial en lo referente al número de acciones, participaciones o cuotas que reciben los socios de las sociedades beneficiarias atendiendo a una regla de proporcionalidad con respecto a su participación en la sociedad transmitente. El concepto de proporcionalidad hace mención al principio de continuidad de la empresa y su sucesión universal en bloque de los derechos y obligaciones que se transmiten en el acto de la escisión.

Esta exigencia de integración proporcional cumple dos vertientes: hablamos de proporción cuantitativa y proporción cualitativa.

La primera nos referimos a la asignación correspondiente que se le atribuye al socio al incorporarse en la empresa beneficiaria de la escisión, de modo que recibirá el mismo número de acciones, participaciones o cuota que poseyera en la sociedad escindida. Este criterio cuantitativo viene recogido en el art. 74.2º LME.

De manera complementaria la proporción cuantitativa acompaña a la proporción cualitativa. Se extiende a los supuestos de pluralidad de sociedades beneficiarias, cuando a raíz de una escisión las sociedades resultantes son más de una, de esto modo, las participaciones societarias que ya estuvieran en la escindida se deben de mantener en todas y cada una de las beneficiarias. Lo que quiere decir que se atiende a un reparto cualitativo para que en la práctica no se asigne más a una sociedad y la otra se quede con una mínima parte, alegando el cumplimiento único de la proporción cuantitativa de que “se atribuyan a los socios de la sociedad que se escinde acciones, participaciones o cuotas de todas las sociedades beneficiaras. En conclusión, la regla de la proporcionalidad es única e inseparable, no se puede cuestionar sus dos vertientes porque la una no puede operar sin la otra ya que cuando se escinde una sociedad debe de considerar los dos requisitos de aplicación en cuanto hablamos de la contraprestación en base a un principio de proporcionalidad.

⁶ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁷ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades.

⁸ CAZORLA PRIETO, LM. y CHICO DE LA CÁMARA, P., 2015, PÁG. 385

Ahora bien, este sistema es bastante flexible, en la medida del proteccionismo y neutralidad para las operaciones de reestructuración que se acogen al régimen diferido. Lo que se pretende es no obstaculizar las decisiones de las empresas en realizar cambios internos para su mejora y su funcionamiento, ayudando con beneficios fiscales como exenciones en el IS o IRPF por plusvalías. Por eso, el ordenamiento español acoge en la LIS otra mención a la problemática de la proporcionalidad.

En los casos típicos de escisión de sociedades, se pretende como técnica empleada concentrar la vida empresarial, como por ejemplo cuando estamos ante una reestructuración de un grupo de sociedades o cuando la intención es abrir filiales comunes, pero hay otras funciones por la cual se utiliza una escisión. Una de las más famosas es la que se utiliza para solucionar problemas intrasocietarios,⁹ esto es, desde el principio se quiere realizar una separación de socios, pero haciéndolo a través de una escisión los beneficios que cuentan para ellos son más atractivos desde el punto de vista fiscal. La jurisprudencia dice al respecto que esta función atípica de la escisión no podría acogerse al tratamiento fiscal favorable al entender que no cumplen los requisitos de la proporcionalidad tales como la dimensión cualitativa, pues si quieren hacer una separación de socios es lógico que cada uno ostente su participación anterior en la sociedad beneficiaria que más le convenga, consiguiendo como fin la disgregación de la entidad empresarial al menor coste fiscal.

Lo que vengo a decir con esto, es que el legislador español ha incluido una segunda posibilidad de acercamiento al régimen especial de diferimiento para aquellas operaciones societarias, como es el caso, de una escisión que al no cumplir la proporción cualitativa pueda seguir acogiendo al beneficio fiscal si prueba que el patrimonio escindido provenía de ramas de actividad. En la realidad ocurre muy a menudo cuando estamos ante escisiones subjetivas y cualitativamente no proporcionales, se hace mención en el art. 76.2.2º *“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.”* Siguiendo en la línea del mismo precepto se explica qué se entiende por rama de actividad: *“se entenderá 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 entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.”* (Art. 76.4 LIS)¹⁰.

En la práctica, es una labor árida demostrar que existían con anterioridad dos ramas de actividad diferenciadas entre sí, pues debes probar que no había conexión alguna y que funcionaban por sus propios medios. Si se comprueba que la actividad económica que realizaban es idéntica, es difícil alegar otros hechos que impidan considerar que no resultaba de aplicación el régimen especial de los arts. 76 y ss. LIS por cuanto que en la escisión subjetiva o no proporcional el

⁹ RODRÍGUEZ ARTIGAS, F., 2009, pág. 221.

¹⁰ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades.

tratamiento fiscal de escisiones exige que aquello que se escinde forme una unidad económica o rama de actividad autónoma.

Por otra parte, otro requisito fundamental para el acogimiento al régimen diferido es el de la existencia y acreditación de un motivo económico válido, tal como la reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación. La importancia de los denominados motivos económicos de la operación deben cuadrar con los objetivos perseguidos por la Directiva que veremos a continuación, como sería el establecimiento de unas normas fiscales neutras respecto a la competencia, para que las empresas compitan en la esfera internacional aumentando su productividad, bajo las adaptaciones necesarias que exige el Mercado Común.

1.3. Régimen de diferimiento de la escisión: la Directiva 2009/133/CEE¹¹.

En la sentencia 20 de julio de 2014 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª del TS (a la que más adelante me referiré) explica muy brevemente en el tercer fundamento de derecho qué pretende la directiva comunitaria. *“El contenido de la Directiva 2009/133/ CEE gira en torno a la implementación de un beneficio para las operaciones de reestructuración empresarial, construido a partir de un régimen opcional para el contribuyente llamado régimen de diferimiento el cual, a grandes rasgos, significa que no se exigirán las plusvalías (diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y el valor neto contable) que se generen como consecuencia de la transmisión de bienes y derechos con ocasión de las operaciones de reestructuración ya que estos elementos patrimoniales conservarán el valor que tenían en la entidad transmitente, de manera que el gravamen de tales plusvalías se pospone hasta que, eventualmente, los bienes sean enajenados.”¹²*

Para tributar en este régimen de beneficio fiscal se requiere que la escisión se formalice como tal, con su requerimiento proporcional en cuanto a la contraprestación que recibe los socios de la entidad escindida, que deben ser del mismo valor y forma sus acciones y participaciones en las sociedades beneficiarias, y si a falta de esta proporcionalidad, se requerirá que los bienes adquiridos provengan de ramas de actividad que existan con anterioridad a la escisión, como también consten motivo económico válido que afecte a la reestructuración de la entidad.

El régimen de diferimiento trata de facilitar operaciones de reestructuración empresarial, no para conceder exenciones por transmisiones de elementos patrimoniales aislados y si estos elementos no constituyen con anterioridad a la escisión ramas de actividad diferenciadas entre sí en la entidad transmitente podría aplicarse esta exención del régimen especial a todos los impuestos

¹¹ DIRECTIVA 2009/133/CE DEL CONSEJO de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

¹² Sentencia de 20 julio 2014. RJ 2014\5295

indirectos sobre las transmisiones patrimoniales, lo que conllevaría a una evasión fiscal.

La aplicación del régimen de diferimiento debe ir ligado a la existencia de un efecto sucesorio. Este tratamiento no es un beneficio fiscal, no pretende incentivar las operaciones de reestructuración; lo que quiere es que no se obstaculicen. Que estas operaciones que se llevan a cabo a raíz de un motivo económico válido no se vean limitadas en cuanto al coste del régimen general de la LIS (patrimonios transmitidos valorados según el valor normal del mercado) Por eso, lo que trata es de situarse como un régimen de neutralidad y se exige que para ello concorra un motivo económico válido. Y para que funcione esta neutralidad es esencial la concurrencia del efecto sucesorio al que me he referido al principio. Todo ello, nos alude a la necesidad de que exista rama de actividad o unidad económica independiente entre sí con anterioridad a la operación de escisión¹³.

Características del diferimiento:

Para entrar a valorar el contenido del régimen de diferimiento hay que preguntarse qué imposición a gravamen repercute en los bienes transmitidos a través de una escisión. La respuesta se halla en que se difiere el impuesto de la siguiente manera: la plusvalía generada de la transmisión (por la que se debería incluir en la base imponible de la sociedad transmitente) resulta exenta,¹⁴ pero le deriva la carga a la sociedad adquirente de valorar los activos recibidos que a efectos fiscales se calcularan por el valor neto contable que tenían en la sociedad escindida. Quiere decir, que pese a que se haya revalorizado tras la operación, se atenderá al llamado valor histórico, que es el propio valor de adquisición por la transmitente, a fin de que las amortizaciones se harán de acuerdo al valor histórico.

Este régimen es perfectamente extensible a los socios cuando estamos ante operaciones de reestructuración, tales como una fusión, una escisión y el canje de valores. Lo que viene a decir es que “los socios no tributan por la diferencia entre el valor de los títulos que reciben a cambio de sus participaciones en la transmitente, y el valor contable de estas”¹⁵.

El régimen fiscal especial es de aplicación opcional y si se persigue se requerirá la adopción del acuerdo correspondiente según el procedimiento establecido en el capítulo VII conocido como “Régimen especial de las 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” de la LIS. Las garantías fiscales que se pretenden obtener son entre otras, las siguientes; por imposición directa, el diferimiento de tributación en el Impuesto sobre Sociedades e IRPF por plusvalías. Asimismo, se mantendrán los costes fiscales históricos como los de antigüedad fiscal. Por imposición indirecta, el IVA en general no se gravará, salvo que no se trate de unidad económica autónoma y el ITP y AJD tampoco será de gravado. Por último la plusvalía municipal no será gravada salvo la llamada aportación no dineraria especial y no rama de actividad.

¹³ Sentencia de 20 julio 2014. RJ 2014\5295

¹⁴ FALCÓN Y TELLA, R. Y PULIDO GUERRA, E., 2013, pág. 162.

¹⁵ FALCÓN Y TELLA, R. Y PULIDO GUERRA, E., 2013, pág. 163-164.

Directiva 2009/133/CEE:

La Directiva anterior; 90/434/CEE¹⁶, del Consejo fue derogada por la Directiva 2009/133/CE, de 19 octubre, por la que se establece el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. Al comienzo de la Directiva se menciona los supuestos que contendrá la misma:

- a) *“Operaciones de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos y de canje de acciones en las que intervengan sociedades de dos o más Estados miembros.”*

- b) *“Traslados del domicilio social de un Estado miembro a otro de sociedades anónimas europeas (Societas Europaea o SE), reguladas en el Reglamento (CE) núm. 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE), y sociedades cooperativas europeas (SCE), reguladas en el Reglamento (CE) núm. 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE).”¹⁷*

La cuestión planteada en este punto se recoge en la idea anterior, cuando decía que en las escisiones no proporcionales debían de acreditarse ramas de actividad existentes en las transmitente. Pues bien, en la Directiva no se encuentra expresamente. El legislador español ha considerado incorporarlo a nuestro ordenamiento para los supuestos en que exista dos o más de dos entidades adquirentes fallando la regla de la proporcionalidad, esto es, que se han asignado de manera distinta a lo que ya tenían en la escindida. Se podría cuestionar si ya la Directiva lo contemplaba de manera implícita y si se analiza y se entiende que no lo contempla, que tan sólo es una innovación del legislador español habrá que valorar por qué y si se podía haber extralimitado de sus funciones al incluir este supuesto al régimen especial de diferimiento, pues se impone una condición que no se encuentra en la Directiva europea y que podría ser objeto de cuestión prejudicial planteada ante el TJUE para que resuelva si procede o no la aplicación de una norma nacional contraria a la Directiva y que se posiciona por encima de esta. Y aquí hay mucha jurisprudencia sobre las decisiones que toma el TJUE cuando normas dictadas en Estados miembros de la UE vulneran normas europeas, y dice: *“cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho de la Unión con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones en contra de los propios nacionales o de eventuales distorsiones de la competencia, existe un interés manifiesto de la Unión en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del*

¹⁶ DIRECTIVA 90/434/CEE DEL CONSEJO, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

¹⁷ Art. 1 de la DIRECTIVA 2009/133/CE DEL CONSEJO de 19 de octubre de 2009.

Derecho de la Unión reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse correspondiendo únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar el alcance exacto de esa remisión al Derecho de la Unión, puesto que la competencia del Tribunal de Justicia se limita únicamente al examen y a la interpretación de las disposiciones de este”¹⁸

La clave del tenor citado está en la interpretación de lo siguiente:

•Art. 76 de la LIS sobre el Régimen especial de las 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

“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.”

“Se entenderá 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 entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.”¹⁹

•Directiva 2009/133/CEE (art.2 letra j.)

“Rama de actividad»: el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios;”.

En el ordenamiento español no dice *constituyeran* lo que te llevaría a entender, dando sentido a la continuidad empresarial, que la rama de actividad sólo se identificaría en la trsmitente. Por lo que es probable que haya habido una interpretación errónea al concluir que queda implícito y se extiende su significado imponiendo una condición extra al derecho europeo.

Por su parte, *“la directiva sólo contempla las operaciones que acaban de describirse cuando se realizan entre empresas situadas en Estados miembros distintos. Sin embargo, la legislación española (arts. 76 y ss. de la LIS) ha optado por extender el régimen de diferimiento a las operaciones puramente internas, y a las realizadas con empresas de terceros países.”²⁰*

2. Neutralidad y evasión fiscal.

¹⁸ C-28/95, Sentencia de 17 julio de 1997 por el TJCE (pleno).

¹⁹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades.

²⁰ FALCÓN Y TELLA, R. Y PULIDO GUERRA, E., 2013, pág. 162.

El principio de neutralidad fiscal pretende una exención de las plusvalías generadas por operaciones de reestructuración societaria, como las recogidas en la Directiva. Dicho de otro modo, la neutralidad garantiza que no se derive coste fiscal alguno para las partes involucradas en la operación. Esta exención se efectúa a través del régimen especial de diferimiento fiscal al que ya me he referido anteriormente.

El legislador ha incorporado este régimen especial para no obstaculizar las decisiones de los empresarios en optar por una reestructuración y poder colocar a la administración en una posición más neutral respecto de la empresa. Resulta mucho más atractivo acogerse al régimen de diferimiento que al régimen general del LIS, al suponer este un coste más elevado para las sociedades.

Ya en la anterior directiva europea 90/434 introducen el régimen especial fiscal para las operaciones societarias, estableciendo normas fiscales neutras para los supuestos de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores entre sociedades de diferentes Estado miembros, con el objetivo de armonizar e integrar un régimen beneficioso para las empresas y así adaptarlas más fácilmente a las exigencias del mercado común potenciando su competitividad en la esfera internacional para lograr aumentos en su producción. Posteriormente, la directiva vigente 2009/133 recoge la misma idea de neutralidad impositiva para este tipo de operaciones.

Por otro lado, la neutralidad refleja una mayor concentración de extorsión y manipulación del método de diferimiento para gozar del beneficio fiscal. Una primera manifestación de control fiscal lo encontramos regulado en el art. 110 de la ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el cual no dice expresamente que para que una empresa pueda someterse al régimen especial, la causa que propició la operación de reestructuración no sea la de evasión de impuestos. El artículo no contempla la posibilidad de negarle la concesión de la tributación por el régimen especial, sino que legitima a la administración tributaria a que posteriormente compruebe si se ha realizado cumpliendo los requisitos que establece la ley. La Administración prueba si la operación ha incurrido en fines de fraude fiscal, pudiendo denegarle el derecho al régimen especial si resulta demostrable la postura de la Administración.

De este modo, el requerimiento de motivo económico válido se configura a través de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento, cuando la operación se realiza garantizando este requisito y no con la finalidad de obtener una ventaja fiscal. Por eso se hace necesaria la justificación de un motivo económico válido que sea distinto al beneficio del régimen especial. Corresponde a la Administración, como he dicho antes, investigar la causa de la operación de escisión acogida al régimen de diferimiento y en valorar las alegaciones del sujeto pasivo a quien le recae la carga de la prueba para esclarecer a las autoridades cuales fueron los motivos económicos que se dieron para concluir que según sus circunstancias cumplieran con lo requerido para someterse al régimen especial.

Este tema es muy concurrido en la práctica jurisdiccional y en la mayoría de los casos es bastante subjetivo el planteamiento como la resolución o fallo pues en mi opinión no hay suficientes normas que digan que se entiende como motivo

económico, y como es común, cada sociedad puede considerar e interpretar la ley de acuerdo a su realidad económica, pues no todo se articula de la misma forma ni estamos ante situaciones parecidas. En los siguientes puntos vamos a analizar este tema con la ayuda de la jurisprudencia emanada de los tribunales españoles como europeos.

3. Cláusulas anti abuso.

Son normas que se encuentran expresamente reguladas en las directivas europeas, como la directiva actual en materia de fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores (2009/133) y en la legislación interna de cada país, en este caso, miembro de la UE. Los Estados han optado por introducir medidas anti abuso por la problemática que versa en esta materia, a través de sus propias normas internas de carácter general o sirviéndose del derecho comunitario y haciendo una labor de estudio y desarrollo del mismo.

Hay que partir de la directiva anterior que regulaba estas operaciones, 90/434/CEE, que preveía en su precepto 11.1 letra a) la potestad que se le facilitaba a Estado para que en el ejercicio de su actividad administrativa negase la aplicación del régimen especial de diferimiento “tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;”²¹.

Posteriormente, la directiva actual recoge esta misma idea en su art. 15 por el que ofrece al Estado la posibilidad de negarse a aplicar total o parcialmente el régimen previsto en la normativa cuando alguna de las operaciones que se analizan en el art. 1 de la misma “tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;”²².

El derecho comunitario lo tiene claro al respecto y garantiza la seguridad intracomunitaria de los Estados para que sean capaces de controlar estas operaciones analizando todos los factores implicados, para poner de relieve las

²¹ DIRECTIVA 90/434/CEE DEL CONSEJO, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

²² DIRECTIVA 2009/133/CE DEL CONSEJO de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

razones que conllevaron a una modificación estructural que no sea la búsqueda única y exclusiva de una ventaja puramente fiscal, si no que coexistan otras causas que la propiciaron y así valorar si hay motivos económicos válidos.

Dejando el tema de la directiva resuelto, los Estados miembros han insistido en regular sus propias normas anti abuso, y muchos de ellos han ampliado y adaptado el Derecho nacional a las disposiciones de esta directiva, acomodando las mismas directrices y estableciendo un trato equitativo en sus relaciones societarias internas, a pesar de que en la famosa sentencia Leur-Blome, el TJUE reconoce “su competencia para interpretar el derecho comunitario cuando este no regula la situación controvertida”²³.

Pero otro punto clave a tener en cuanto en el establecimiento y regulación de estas cláusulas antiabuso es el sentido que le dan los propios países pertenecientes a la UE, que en numerosas veces van más allá de lo considerado en la directiva y transgreden en un primer contacto una fuerte “*discriminación inversa hacia los nacionales propios*”, cuando afectan no solo al Estado que las incorpora si no a aquellos que realicen operaciones en estos Estados, “*cuando los nacionales de un Estado miembro reciben, por parte de su propio Estado, un trato peor que el reciben los nacionales de otro Estado miembro*”.

Por ejemplo, en una operación de escisión entre dos sociedades españolas, la Administración española podrá excluir del régimen especial a esta operación si considerando su legislación interna pueda concluir que no hay suficiente justificación de motivos económicos válidos, porque así queda establecido en su normativa nacional. Frente a este trato, encontramos que la misma operación realizada por dos sociedades estructuralmente parecidas, pero una de ellas es de otro país de la UE, reciben un trato diferente puesto que “*la operación quedaría cubierta por el ámbito de la directiva*”. Lo que conllevaría a múltiples “*distorsiones de la competencia entre mismos grupos de sociedades*”²⁴.

Finalmente, habría que ver, aludiendo al tema que os presento, cómo ha regulado España al respecto. En nuestro ordenamiento jurídico las normas antielusión están reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria. En el artículo 15 recoge las condiciones que deben darse para que exista conflicto en la aplicación de la norma tributaria y son, primero, “que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;” y segundo, “que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”. En este caso, en el apartado 3 del mismo artículo recoge lo siguiente, “se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.”²⁵

²³ C-28/95, Sentencia de 17 julio de 1997 por el TJCE (pleno).

²⁴ SERRANO ANTÓN, F. (2), 2015, pág. 1839.

²⁵ Art. 15 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Esta introducción de clausula antiabusiva de carácter general obliga a interpretar acudiendo al ordenamiento y realizar un análisis integro, teniendo en cuenta, por una parte, los requisitos previstos en ella y, por otra, lo dispuesto por el ordenamiento y jurisprudencia comunitaria.

Por último, un tema muy polémico desde la aprobación de la ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto de sociedades, que entro en vigor a principios de año, es el establecimiento de algunas novedades en cuanto al régimen especial de diferimiento, y me voy a referir básicamente a la que concierne en este tema, que es el denominado exit tax o “impuestos de salida”.

Esta medida se ha incorporado para acercarse al Derecho comunitario ya que muchos otros países de la UE ya la emplean. Se introduce esta modificación al régimen fiscal aplicable a los contribuyentes del IRPF o el IS, en el ámbito de operaciones de reestructuración empresarial, que cuando aquellos pierdan la condición de contribuyente por los citados impuestos porque hayan podido perder la residencia fiscal, deberán integrar la renta generada en las bases imponibles que correspondan. Una vez solucionado el tema y recuperada la residencia se podrá reclamar la devolución del impuesto si ya se hubiera satisfecho, excepto cuando se hubiesen transmitido las acciones o participaciones.

Esta medida de exit tax afectará a personas físicas (tanto españoles como extranjeros), que deseen trasladar su residencia habitual fuera de España, y que hayan mantenido la residencia española durante al menos 10 de los últimos 15 años. Además, que sean titulares de acciones o participaciones con un valor de mercado que supere los 4.000.000€, o cuando ostenten una participación en una entidad superior al 25% con un valor superior a 1.000.000€.

Si se dan estas condiciones, los obligados tributarios deberán de pagar por la diferencia entre el valor de adquisición de esas acciones o participaciones y el valor de mercado que tengan cuando salgan de España, aunque no se hayan vendido. Sobre esas plusvalías latentes tendrán que pagar hasta un 23% si salen a partir de 2016.

No se aplica el pago del exit tax si se cambia la residencia a otro Estado de la Unión Europeo o se traslada dentro del Espacio Económico Europeo.

Para ello, será necesario comunicar a la Hacienda del país de residencia la ganancia patrimonial, el Estado al que se traslada y otras informaciones (domicilio y sus variaciones, mantenimiento de los valores, etc.).

Sin embargo, se tendrá que pagar el exit tax si en el plazo de los 10 años desde la salida de España se venden los valores, o se sale de la UE o del EEE, o se incumplen las obligaciones de comunicación.

Tampoco se paga si el cambio de residencia es temporal.

El pago queda aplazado si el cambio de residencia es por motivos laborales a un país o territorio que no sea paraíso fiscal, y por un período máximo de 5 años (que se puede ampliar hasta 5 años más). En todo caso, Hacienda exigirá garantías para dicho aplazamiento como avales bancarios o garantías sobre los valores.

También quedará aplazado el pago si se trata de un desplazamiento temporal por cualquier otro motivo a un país o territorio que tenga suscrito con España Convenio de Doble Imposición con intercambio de información, pero hasta un máximo de 5 años y siempre con garantías.

Si se regresa a España dentro de esos plazos y sin haber vendido los valores la deuda quedaría extinguida. De lo contrario tendrá que pagar.

De la misma manera si una persona que salió de España y pagó el exit tax adquiere de nuevo la residencia en España sin haber vendido los valores por los que pagó, podrá solicitar la devolución del impuesto pagado.

Por lo tanto, en casos de pérdida de condición de residente, se aplica esta medida, de tal forma que se incluye la plusvalía o se sustrae la dicha pérdida al momento del cambio de domicilio fiscal con el propósito de proteger la tributación en el Estado donde se encontraba la residencia original para evitar la “huida” del contribuyente a otro país.

Esta disposición ha recibido varias críticas por parte del TJUE que ha interpretado en sus sentencias la discriminación que padecen aquellos socios de la entidad escindida cuando deciden cambiarse de domicilio con respecto a aquellos que no se trasladan de país hasta que se transmitan las acciones, participaciones o cuotas.

La regulación específica de esta medida anti abuso la encontramos en el art. 95.bis de la ley sobre el IRPF (al que sólo me remitiré aquí abajo al apartado 1), como en el art. 81.3 de la LIS.

“1. Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.

b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda de 1.000.000 de euros.

En este caso únicamente se aplicará lo dispuesto en este artículo a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere esta letra b).”²⁶

“3. En el caso de que el socio pierda la cualidad de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de este Impuesto del último período impositivo que deba declararse por estos impuestos, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y el valor a que se refiere el apartado anterior, salvo que las acciones o participaciones queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.”²⁷

Por otro lado, hay que tener en cuenta y saber diferenciar entre el sujeto persona física y el ente jurídico sociedad, ya que si los socios o alguna de las entidades tuvieran su domicilio en un paraíso fiscal o en algún otro lugar de los anteriores o están bajo circunstancias impeditivas se producirá la exclusión automática del régimen especial para los socios, pero en el caso de que únicamente sean los socios los residentes en un paraíso no afectará a las sociedades que podrán seguirse acogiendo al régimen especial dada la independencia en la aplicación del régimen por unos sujetos u otros.

Por lo tanto, las sociedades tienen una posición privilegiada en comparación con los socios que siempre se vería influidos por la residencia de las sociedades en cuestión.

4. Resoluciones del TJUE y su aplicación en el ordenamiento interno español.

²⁶ Art. 95.bis Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

²⁷ Art. 81.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La primera sentencia que voy a tratar es una del TJUE, del día 23 de Enero de 2014²⁸. Se levanta cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la interpretación del art. 49 del TFUE “en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que obliga a valorar los activos aportados por una sociedad personalista al capital de una sociedad de capital que tenga su domicilio social en el territorio de dicho Estado miembro por su valor estimado, con la consecuencia de que puedan gravarse, antes de su realización efectiva, las plusvalías latentes correspondientes a tales activos generadas en ese territorio, siempre que el citado Estado se encuentre en la imposibilidad de ejercer su potestad tributaria sobre dichas plusvalías en el momento de su realización efectiva.”

El TJUE ha considerado la potestad tributaria del Estado donde se encontraba la dirección de la sede respecto del otro Estado receptor. “El primero está facultado, de conformidad con el principio de territorialidad fiscal, asociado a un componente temporal, a saber, la residencia fiscal del contribuyente en el territorio nacional durante el período en el que se han generado las plusvalías latentes, para gravar tales plusvalías en el momento de la emigración de dicho contribuyente.” Su justificación se encuentra en el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

El Tribunal Europeo declara que con el objetivo de preservar la potestad tributaria entre los Estados miembros, la actividad legislativa ejercida por un Estado que según su norma, “obliga a valorar los activos de una sociedad en comandita simple aportados al capital de una sociedad de capital que tenga su domicilio social en el territorio de dicho Estado miembro por su valor estimado, con la consecuencia de que puedan gravarse, antes de su realización efectiva, las plusvalías latentes correspondientes a esos activos generadas en dicho territorio.” Teniendo en cuenta que este Estado se halle en una situación de imposibilidad para desarrollar la potestad tributaria “sobre tales plusvalías en el momento de su realización efectiva, extremo que corresponde determinar al tribunal nacional.”

Por otra parte la sentencia dictada el 11 de marzo de 2004 por el TJCE²⁹, recoge los siguientes hechos, “El Sr. de Lasteyrie abandonó Francia el (...) para instalarse en Bélgica. En esa fecha poseía o había poseído en algún momento durante los últimos cinco años anteriores a su salida de Francia, directa o indirectamente (...), títulos que generaban derecho a más del 25% de los beneficios de una sociedad (...) cuyo domicilio social se hallaba en Francia. Dado que el valor de mercado de esos títulos era entonces superior a su precio de adquisición, el Sr. de Lasteyrie quedó sujeto al impuesto sobre las plusvalías conforme al artículo 167 bis del CGI³⁰ y a las disposiciones de aplicación de este artículo.”

Viendo que se presentaban estos hechos, el Tribunal francés plantea al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial. Querían saber si el ppio. de libertad de establecimiento del art. 43 del tratado constitutivo de la comunidad europea se oponía a la potestad tributaria de los Estados miembros que se

²⁸ Caso DMC Beteiligungsgesellschaft mbH contra Finanzamt Hamburg-Mitte. Sentencia de 23 enero 2014. TJCE 2014\18.

²⁹ Caso Hughes de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. Sentencia de 11 marzo 2004. TJCE 2004\61.

³⁰ Code général des impôts (Francia).

enfrentaban a evasiones fiscales articulando un modelo de imposición de plusvalías en los supuestos de traslado de domicilio.

Hay que entender que según la jurisprudencia distada en el TJUE sobre este tema “el actual estado del Derecho comunitario la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario”

El tribunal entiende que la normativa francesa en este supuesto limita “el ejercicio de este derecho, al tener, como mínimo, un efecto disuasivo respecto a los contribuyentes que desean instalarse en otro Estado miembro.”

Por lo tanto si aplicamos la norma nacional francesa, tiene consecuencias perjudiciales para el nacional, de tal forma que si “el contribuyente que quiere trasladar su domicilio fuera del territorio francés está sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que mantiene su residencia en Francia. Por el mero hecho de llevar a cabo dicho traslado, este contribuyente se convierte en deudor de un impuesto sobre un beneficio que aún no ha obtenido y del que, por tanto, todavía no dispone, mientras que si hubiera permanecido en Francia, las plusvalías sólo serían imponibles cuando y en la medida en que hubieran sido efectivamente realizadas. Esta diferencia de trato por lo que se refiere a la imposición de las plusvalías, que puede tener repercusiones considerables en el patrimonio del contribuyente que desee trasladar su domicilio fuera de Francia, puede disuadir a los contribuyentes de realizar dicho traslado.”

El traslado del domicilio no implica a primera vista que se trate de un caso de evasión fiscal. “La presunción general de evasión (...) no puede basarse en el hecho de que una persona física haya trasladado su domicilio fiscal a otro Estado miembro, ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.”

En la esfera de derecho español, el TS se ha pronunciado al respecto en esta sentencia del 25 de octubre de 2013³¹, donde reconoce que existen algunas situaciones discriminatorias en el ordenamiento interno de acuerdo con la prohibición de la discriminación por razón de la nacionalidad (art. 18 del TFUE) que garantiza “la libertad de circulación de personas, servicios y capitales, concretamente en los artículos 39, apartado 2, actual art. 45, (libre circulación de trabajadores), 43 y 48, actuales 49 y 54, (derecho de establecimiento), 49, actual art. 56, (libre circulación de servicios) y 56, actual art. 63, (libre circulación de capitales).”

Otras sentencias del TS, como el asunto Avoir fiscal³² y Schumacker³³, se ha pronunciad, en la primera, reconociendo que el Derecho tributario puede limitar la competencia de los Estados miembros con la finalidad de hacer una clara distinción entre residentes y no residentes y su tratamiento fiscal aplicable, para saber si hay discriminación entre ambos, y así poder actuar.

³¹ Sentencia de 25 octubre 2013. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)

³² STC de 28 de enero de 1986 (TJCE 1986, 37).

³³ STC de 14 de febrero de 1995 (TJCE 1995, 13).

Y por otro lado, el asunto Schumacker, el TS entiende que existe tratamiento diferenciado en base a la residencia “por tratarse de situaciones no comparables, lo que ha llevado a analizar frente a casos concretos, primero, si residentes y no residentes se encuentran en las mismas circunstancias y, luego, si tal es el caso, si existe alguna razón objetiva que justifique una diferencia de trato.”

Por último, me parece importante añadir dos sentencias más que tratan de resolver uno de los requisitos indispensables que se necesita para desgravarse las plusvalías. Me refiero al motivo económico válido. La primera sentencia a la que voy a hacer alusión, es una dictada por el TS el 20 de julio del 2014³⁴. En ella se declara que la escisión de una sociedad acogida al régimen de diferimiento deberá cumplir un requisito proporcional en cuanto a las acciones o participaciones en la contraprestación de la sociedad beneficiaria resultante de la escisión, al no darse el caso, el patrimonio escindido deberá constituir ramas de actividad en el seno de la entidad transmitente. El Tribunal Supremo declara que no hay proporción cualitativa de las participaciones y que tampoco hay pruebas concluyentes sobre la existencia de ramas de actividad previas ni sobre los posibles motivos económicos válidos, (según versa en los arts. 97 y ss. de la LIS, y en la Directiva 90/434/CEE.) Por lo que el tribunal considera que la operación de reestructuración persigue únicamente la división de patrimonios. El régimen aplicable a esta de operación de escisión se regula en el art. 15 de la LIS.

Asimismo, el legislador nacional incluye y aplica el art. 97.2.2º en las operaciones de reestructuración empresarial de la LIS configurando un requisito añadido al régimen especial en el ordenamiento español, *“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.”*

Recientemente, el TS ha vuelto a interpretar este tema en otro caso parecido. La sentencia de la que os hablo ahora es del día 17 de marzo del 2016³⁵, en la que se ha posicionado, esta vez, a favor de los socios. La sala ha considerado que existe motivación económica en una operación de escisión total llevada a cabo por las diferencias que había entre los socios sobre el futuro de la empresa.

Anteriormente, las actuaciones de comprobación de la Administración Tributaria concluyó y por consiguiente rechazó la aplicación del régimen especial de diferimiento por el cual la sociedad de escindió. “En primer lugar, considera que no se han transmitido ramas de actividad a las entidades beneficiarias, único supuesto en que se permite la falta de proporcionalidad entre los valores de aquéllas atribuidos a los socios de la escindida y los que poseían en la misma; no se aprecia en la escindida la existencia de las tres ramas de actividad citadas en el proyecto de escisión, en los términos definidos por el artículo 97.4 de la LIS.” “En segundo lugar, por lo que respecta al requisito de la existencia de motivación económica válida en la operación de escisión, las pruebas aportadas no se consideran que acrediten dicho requisito.” Además, añadió que las riñas intrasocietarias se soluciona mediante la separación de estos y la distribución del patrimonio de la sociedad entre ellos.

³⁴ sentencia de 20 julio 2014. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

³⁵ Sentencia de 17 marzo 2016 TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)

El acta proveniente de la Inspección fue confirmada por el TEAR y después, del mismo modo por el TEAC.

Cuando llego a los tribunales jurisdiccionales, la Audiencia Nacional conoció del recurso y estimó las pretensiones del contribuyente. Poco después, se promovió recurso de casación al TS contra esta sentencia, que fue desestimado. Por lo que se confirma la sentencia de segunda instancia.

“No nos hallamos ante el supuesto que contempla la jurisprudencia de salida de un socio de una mercantil a través de la figura de la escisión, sino ante la separación de los tres ámbitos de la actividad mercantil que desarrolla la sociedad, para su adecuada gestión en sociedades independientes, sustrato normativo de la escisión y por tanto causa válida de la misma. Partiendo de esta afirmación y del la objetivación del traspaso de bienes para continuar el desarrollo de las actividades, la circunstancia de que solo se traslade un trabajador a cada una de las actividades, única objeción de la Administración, dada la naturaleza de las mismas, es irrelevante, por todo lo cual resultan justificados los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial.”

De este modo, el TS ha entendido en ese caso que las diferencias existentes de gestión de la empresa entre los socios están suficientemente justificadas. Se aportaron pruebas documentales que validaron este criterio de la Audiencia y llegaron a la conclusión que al tratarse de una sociedad mercantil de carácter personalista, hacía más difícil una adecuada gestión, lo que provocaba una fallida realización de los tres ámbitos de actividad empresarial diferenciados y por tanto justifica la motivación de la escisión.

FUENTES:

- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
- DIRECTIVA 2009/133/CE DEL CONSEJO de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

BIBLIOGRAFÍA:

- RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. (Coordinador) *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Tomo II.* Editorial Aranzadi, 2009
- RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. (Coordinador) *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Tomo I.* Editorial Aranzadi, 2009
- ALIAGA AGULLÓ, E. (Coordinador) (Autores varios) *Ordenamiento tributario español: los impuestos. 3ª Edición.* Editorial Tirant lo Blanch, 2015
- CAZORLA PRIETO, LM. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (Directores) *Introducción al sistema tributario español. 3ª Edición.* Editorial Aranzadi, 2015
- ARROYO MARTÍNEZ, I. (Coordinador) (Autores varios) *I Congreso Nacional de Derecho Mercantil.* Editorial Civitas, 2006.
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. *Derecho Fiscal Internacional. 2º Edición.* Editorial Marcial Pons, 2013
- SERRANO ANTÓN, F. (Director) *Fiscalidad Internacional (1). 6ª Edición.* Editorial CEF, 2015
- SERRANO ANTÓN, F. (Director) *Fiscalidad Internacional (2). 6ª Edición.* Editorial CEF, 2015
- SERRANO ANTÓN, F. (Director) *Fiscalidad Internacional (3). 6ª Edición.* Editorial CEF, 2015
- SERRANO ANTÓN, F. (Director) *Fiscalidad Internacional (4). 6ª Edición.* Editorial CEF, 2015
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. *La competencia fiscal desleal en los Estados Miembros de la UE.* Editorial Aranzadi, 2010