

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 12 de marzo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 6518/2023

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC). *Motivos económicos válidos.* La sentencia impugnada afirma que si la operación de aportación no estaba fundada en motivos económicos válidos y no podía legalmente someterse al régimen especial FEAC, se infiere que tendría la obtención de una ventaja fiscal, fuese directa o meramente derivada del aplazamiento o diferimiento en la tributación; afirmando que aunque se niegue la motivación fiscal, esta debe inferirse de la ausencia de motivos económicos válidos pues se reduce la carga impositiva de los dividendos percibidos, la del Impuesto sobre el Patrimonio y en un futuro, el de sucesión y donaciones. Al no existir motivos económicos válidos, no se compadece con ello la aplicación de aplicar parcialmente el principio de proporcionalidad, ya que la forma correcta de regularizar la ventaja que se pretende obtener es sometiendo la aportación el régimen general; sucediendo además que el principio de proporcionalidad se utiliza más bien como un argumento para tratar de justificar la ausencia de ventaja fiscal. Por ello el régimen especial de FEAC no resulta aplicable. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si en la cláusula antiabuso del art. 96.2 TR Ley IS está implícito un principio de proporcionalidad que permita una vez constatado que no concurren de los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial establecido en el Cap. VIII del Tít. VII del TR Ley IS aplicar el régimen general del IS pero con modulaciones considerando que las ganancias patrimoniales derivadas de la aportación no dineraria realizada en la constitución de esa sociedad deban someterse a tributación por el concepto de IRPF gozando del beneficio de diferimiento que aquel régimen fiscal especial de diferimiento de FEAC prevé. Para el caso de responder en sentido afirmativo a la primera cuestión, aclarar si el principio de proporcionalidad que delimita la cláusula antiabuso del art. 96.2 TR Ley IS exige que, una vez constatada la no concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial establecido en el Cap. VIII del Tít. VII del TR Ley IS la regularización de la Administración puede consistir en rechazar el beneficio del diferimiento haciendo tributar al contribuyente por las plusvalías latentes derivadas de la operación. En caso de responder en sentido afirmativo a la segunda cuestión, determinar si la exención prevista en el art. 21 TR Ley IS para evitar la doble imposición sobre dividendos puede considerarse una ventaja fiscal.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 12/03/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 6518/2023

Síguenos en...



Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6518/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 12 de marzo de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- *Preparación del recurso de casación.*

D.^a Estibaliz, representada por la procuradora D.^a Silvia Vázquez Senín, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 13 de abril de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sentencia completada por auto de 7 de marzo de 2023, que desestimó el recurso n.º 640/2018.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- El principio de proporcionalidad (así como la jurisprudencia del TJUE que lo desarrolla) que sirve como límite a la cláusula antiabuso prevista en el art. 11.1 a) de la Directiva 90/434/CEE transpuesta en el artículo 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) [«TRLIS»].

- Los artículos 21 y 96.2 TRLIS.

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y, subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras c) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que determine:

«A) [...] si el principio de proporcionalidad que delimita la cláusula antiabuso del art. 96.2 TRLIS exige que, una vez constatada la no concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, la regularización de la Administración debe limitarse a eliminar los efectos de las ventajas fiscales pretendidas con la operación realizada, o si, por el contrario, puede consistir en rechazar el beneficio del diferimiento, haciendo tributar al contribuyente por las plusvalías latentes derivadas de la operación.

B) En caso de responder en sentido afirmativo a la primera cuestión, determinar si la exención prevista en el art. 21 TRLIS para evitar la doble imposición sobre dividendos, puede considerarse una ventaja fiscal».

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Síguenos en...



La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 15 de septiembre de 2023, habiendo comparecido D.^a Estibaliz, representada por la procuradora D.^a Silvia Vázquez Senín, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso. Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1.El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y D.^a Estibaliz, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2.En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], (ii) se interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA], siendo así que, además (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Constitución de la sociedad Santo Mouro Inversiones Siglo XXI, S.L.

Los cónyuges D.^a Estibaliz y D. Fermín junto a sus dos hijas, D.^a Sabina y D.^a Gracia, constituyeron el 20 de diciembre de 2006 la sociedad SANTO MOURO INVERSIONES SIGLO XXI, S.L, mediante la aportación de acciones y participaciones por valor superior a los 52.000.000 € por parte de los esposos, más 3.000 € en efectivo de cada hija.

Dicha constitución se realizó justo después de promulgarse la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y días antes de su entrada en vigor.

La sociedad Santo Mouro Inversiones Siglo XXI se acogió a los beneficios fiscales del régimen especial de diferimiento de Fusiones, Escisiones, Aportaciones y Canje de Valores [«FEAC»]. En concreto, la sociedad se constituyó con un capital social de 52.882.652 euros, dividido en 52882.652 participaciones sociales de un euro de valor nominal que fue suscrito del siguiente modo, de acuerdo con la escritura pública de constitución:

a) D.^a Estibaliz suscribió con carácter privativo 2.023.520 participaciones, a través de la aportación de 160.000 acciones de la sociedad DIRECCION000. valoradas en 2.023.520,00 euros.

b) D.^a Estibaliz y su esposo Don Fermín suscriben 50.853.132 participaciones, aportando para ello 359.315 acciones de la sociedad BIPADOSA, SA valoradas en 49.211.782,00 euros y 359.315 participaciones de la sociedad BIPADOSA DISTRIBUCIÓN Y TRANSFORMACIÓN, SL valoradas en 1.641.350,00 euros, que les pertenecen en concepto de bien ganancial.

c) D.^a Gracia y D.^a Sabina suscriben cada una 3.000 participaciones y aportan 3.000 euros en efectivo, también cada una.

Dos días después de su constitución la sociedad Santo Mouro contrató con D.^a Gracia y D.^a Sabina la prestación de servicios profesionales remunerados con 950 €/mes más gastos, que son satisfechos en todo caso, con independencia de la existencia o no de inversiones por parte de Santo Mouro SL, y sin necesidad de intervenir en ningún tipo de contrato o negocio jurídico.

2º.- Autoliquidación por el concepto de IRPF.

Síguenos en...

Dentro del plazo reglamentario, la ahora recurrente presentó su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2.006, de la que resultaba una cuota a ingresar de 117.670,92 euros.

La Entidad Santo Mouro Inversiones Siglo XXI, que fue constituida el día 20 de diciembre de 2006, percibió el día 27 de diciembre de 2006, la cantidad de 821.939 € (retención 123.290,86 €), en concepto de dividendo extraordinario repartido por Bipadosa. Con anterioridad a ese reparto extraordinario, y a la constitución de Santo Mouro, Estibaliz había percibido en el ejercicio 2006 un importe de 123.290,86 € (retención 14.440,14 €) en concepto de dividendo ordinario de Bipadosa (acordado el 8 de junio de 2006), que incluyó en su declaración de IRPF.

Con la interposición de Santo Mouro, en el esquema de reparto del dividendo, ésta obtuvo la devolución íntegra de los 123.290,86 €, de la retención practicada, por aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos en sede de la persona jurídica y la persona física tiene un ahorro fiscal de ese ejercicio de 189.046 €, con arreglo a los siguientes cálculos.

En el ejercicio 2007, el pago de dividendos de Bipadosa a Santo Mouro por importe de 1.463.880,07 €, sin retención, quedó sin tributación efectiva por aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos. Si esos dividendos los hubiesen percibido directamente las personas físicas la tributación efectiva hubiese sido de 263.498 €.

No se consignó en dicha declaración ganancia patrimonial alguna que derivase de la aportación no dineraria realizada en la constitución de la sociedad SANTO MOURO INVERSIONES SIGLO XXI, S.L. al considerar aplicable el régimen fiscal especial contemplado en el capítulo VIII Título VII del Real Decreto legislativo 4/2004, de 4 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, normativa vigente en el momento en el que se llevó a cabo la constitución de la mercantil.

3º.- Acuerdo de Liquidación.

El 22 de marzo de 2011 se notificó a la contribuyente el comienzo de las actuaciones inspectoras en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007.

El 4 de abril de 2012 el Inspector Regional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la Coruña dictó acuerdo de liquidación provisional por el concepto tributario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2.006.

Dicho acuerdo concluyó que, de la comprobación tributaria efectuada en ese procedimiento y en los demás procedimientos de inspección conexos que habían sido incorporados al expediente y regularizados simultáneamente, la constitución en diciembre de 2006 por los cuatro miembros de la familia Estibaliz- Fermín de la sociedad Santo Mouro Inversiones Siglo XXI, S.L. mediante la aportación no dineraria especial de acciones y participaciones sociales no cumplía los requisitos necesarios para acogerse a los beneficios fiscales del régimen de Fusiones, Escisiones, Aportaciones y Canje de Valores.

Ese incumplimiento consistía en que:

- no se cumplían la condición de la participación mínima del 5% en las sociedades de las que se aportan títulos.
- y no se cumplía el requisito fundamental de que la operación obedeciera a motivos económicos válidos.

En consecuencia, consideró que las plusvalías puestas de manifiesto en la operación debían someterse al IRPF en los aportantes sin gozar del beneficio de diferimiento que aquel régimen fiscal FEAC supone.

En el acuerdo de liquidación se indica que:

«[...] La constitución de la sociedad Santo Mouro Inversiones Siglo XXI SL se realiza justo después de promulgarse la 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 y días antes de su entrada en vigor. Esta modificación en el Impuesto sobre Sociedades, entre otros cambios, vino a extinguir el régimen de las Sociedades Patrimoniales que, a las sociedades con las características de la que nos ocupa, las hacía tributar al tipo del 40% (que con las deducciones por doble imposición de IRPF aplicables quedaba en un 16% del dividendo íntegro); la extinción del régimen supone su tributación ordinaria que, al mantener la deducción por doble imposición de dividendos del 100% de la parte de cuota íntegra que generen, pasa a resultar nula tributación de tales rentas. La participación de las hijas del matrimonio en la constitución de la sociedad con una aportación en metálico de 3.000 € cada una solo tiene sentido en una intención de forzar la exención en I.s/Patrimonio de las participaciones en Santo Mouro de los padres (y de la bonificación en I.s/Sucesiones y Donaciones a un futuro, lejano éste pero

Síguenos en...



expresamente mencionado en la motivación aportada al hablar allí del "relevo generacional"). Para ello se trata de atribuir a las hijas una retribución que cumpla los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley de I.s/Patrimonio, especialmente la de Gracia al indicar en su contrato las funciones de "Dirección administrativa y financiera, atendiendo particularmente al control de tesorería, coordinación con los proveedores de la sociedad." Como se puede deducir de las pruebas aportadas para justificar la realidad de esta función, se trata de un artificio documental: La sociedad no necesita de Dirección Administrativa o financiera añadida a la completa gestión que realiza Contanor y el Bufete Barrilero porque no tiene más objeto real que custodiar el patrimonio y ahí remansarlo; las facturas profesionales de las hijas no concretan la más mínima realidad de algún servicio -y menos aun continuado en los años- ; las manifestaciones de éstas en sus comparecencias también revelan el vacío de esa supuesta actividad profesional; los documentos de terceros que apoyan la participación de Gracia en esa Dirección Financiera los certifican tres personas: * la propia Bufete Barrilero que dice tener con ella reuniones periódicas de asesoramiento jurídico; * la propia empresa que lleva la contabilidad, Contanor, que también tiene reuniones periódicas; * y un representante de la oficina del Banco Pastor en Freixeiro (Narón) que dice haber hecho con Gracia las actuaciones comerciales ofreciéndole productos de activo y pasivo. Aparte de la poca concreción de esos escritos, de las dos primeras solo hay que recordar que cobran honorarios de Santo Mouro y de la del banco solo hay que recordar que Gracia no tiene siquiera autorización a las cuentas bancarias de la sociedad. En el fondo, los verdaderos motivos de la operación son tres, todos ellos netamente fiscales:

1. Reducir la tributación de los dividendos percibidos de las participaciones aportadas (ver simulación tributación cuadro inferior).
2. Reducir la tributación en Impuesto sobre Patrimonio.
3. Reducir la tributación futura en I.s. Sucesiones y Donaciones».

Contra la mencionada resolución se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por resolución de 15 de febrero de 2013.

4º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra la desestimación del recurso de reposición D.ª Estibaliz interpuso reclamación económico-administrativa NUM000 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia.

El 25 de septiembre de 2014 el Tribunal Regional dictó resolución por la que estimó parcialmente la reclamación anulando la liquidación practicada ordenando a la Inspección la práctica de una nueva liquidación en la que se considerara la privatividad de parte de las acciones aportadas por Doña Sabina en la constitución de la Sociedad.

5º.- Interposición de recurso de alzada ordinario.

El 28 de noviembre de 2014, D.ª Estibaliz presentó recurso de alzada ordinario n.º 272/2015 ante el Tribunal Central.

El 5 de abril de 2018, el Tribunal Central dictó resolución por la que desestimó el recurso de alzada.

6º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

D.ª Estibaliz interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 640/2018 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La *ratio decidendi* sobre **la aplicación del principio de proporcionalidad** se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero *in fine* del auto de complemento de 7 de marzo de 2023, que es del siguiente tenor literal:

«En este mismo sentido, si la operación de aportación no estaba fundada en motivos económicos válidos y **no podía legalmente someterse al régimen especial FEAC**, se infiere que tendría la obtención de una ventaja fiscal, fuese directa o meramente derivada del aplazamiento o diferimiento en la tributación; afirmando el TSJ de Galicia, lo que esta Sala ha asumido, que "Por ello, aunque se niegue en el escrito de demanda la motivación fiscal, esta debe inferirse de la ausencia de motivos económicos válidos pues se reduce la carga impositiva de los dividendos percibidos, la del Impuesto sobre el Patrimonio y en un futuro, el de sucesión y donaciones".

Y de esta manera, si como hemos dicho no existen motivos económicos válidos, **no se compadece con ello la aplicación de aplicar parcialmente el principio de proporcionalidad**, ya que la forma correcta de regularizar la ventaja que se pretende obtener **es sometiendo la aportación el régimen general**; sucediendo además que el principio de proporcionalidad se utiliza más bien como un argumento para tratar de justificar la ausencia de ventaja fiscal».

En el folio 88 de la demanda aparatado "2.4.c). De la inexistencia de ventaja fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" la recurrente planteó que «[...] La idea de que el acceso

a las normas que regulan la corrección de la doble imposición sobre dividendos por parte de una persona física no puede ser un elemento determinante para la exclusión del régimen fiscal especial viene avalada por la reforma operada por la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 21, que regula la exención por doble imposición de dividendos y plusvalías, y concretamente su apartado cuatro, regula una cláusula antiabuso consistente en limitar la exención de la plusvalía obtenida en una transmisión posterior que realice la sociedad holding de la participada que haya aportado la persona física en los dos años anteriores (siempre que la aportación se hubiera acogido al régimen fiscal especial)».

La sentencia dio contestación a dicha cuestión en el Fundamento de Derecho Undécimo *in fine* de la siguiente manera:

«Por ello, aunque se niegue en el escrito de demanda la motivación fiscal, esta debe inferirse de la ausencia de motivos económicos válidos **pues se reduce la carga impositiva de los dividendos percibidos**, la del Impuesto sobre el Patrimonio y en un futuro, el de sucesiones y donaciones.

Por todo ello, debemos concluir que el régimen especial de FEAC no resulta aplicable a la sociedad actora».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Marco jurídico.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 21 del TRLIS se intitula *"Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español"*, y dispone que:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del cinco por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades.

b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero».

2. También será preciso interpretar el artículo 96.2 TRLIS que señala:

«[...] No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

En los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá

Síguenos en...

carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y cualesquiera otros tributos».

Debemos hacer notar que el texto del artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, difiere de la regulación anterior al contemplar expresamente la posibilidad de que las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial al disponer que:

«No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la **inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial** por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal».

3. Por último deberá tenerse en cuenta que el artículo 11 de la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembro ya establecía desde el año 1990 la posibilidad de aplicación total o parcial del régimen FEAC al establecer que:

«1. Un Estado miembro podrá **negarse a aplicar total o parcialmente** las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones:

a) 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;

b) tenga por resultado que una sociedad, que participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad según las modalidades aplicables antes de la operación en cuestión».

En igual sentido se pronuncia actualmente el artículo 15.1 a) de la Directiva 2009/133/CE 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 que reza de la siguiente manera:

«Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1:

a) 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;

b) tenga por resultado que una sociedad, que participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad según las modalidades aplicables antes de la operación en cuestión».

CUARTO.- *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1.1. Determinar si en la cláusula antiabuso del art. 96.2 TRLIS está implícito un principio de proporcionalidad que permita una vez constatado que no concurren de los requisitos necesarios para la **aplicación del régimen especial** establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS aplicar el **régimen general del impuesto sobre sociedades** pero con modulaciones considerando que las ganancias patrimoniales derivadas de la aportación no dineraria realizada en la constitución de esa sociedad deban someterse a tributación por el concepto de IRPF

gozando del beneficio de diferimiento que aquel régimen fiscal especial de diferimiento de Fusiones, Escisiones, Aportaciones y Canje de Valores prevé.

1.2. Para el caso de responder en sentido afirmativo a la primera cuestión, aclarar si el principio de proporcionalidad que delimita la cláusula antiabuso del art. 96.2 TRLIS exige que, una vez constatada la no concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS la regularización de la Administración puede consistir en rechazar el beneficio del diferimiento haciendo tributar al contribuyente por las plusvalías latentes derivadas de la operación.

1.3. En caso de responder en sentido afirmativo a la segunda cuestión, determinar si la exención prevista en el art. 21 TRLIS para evitar la doble imposición sobre dividendos puede considerarse una ventaja fiscal.

QUINTO.- *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. En efecto, en orden a la admisión del presente recurso de casación debemos tener presente que las recientes resoluciones TEAC de 22 de abril de 2024 (RG 6448-2022 y RG 6452/2022) y de 27 de mayo de 2024 (RG 6550/2022 y RA 6513/2022) en aplicación del artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades han modificado el tratamiento de este tipo de operaciones que se venía haciendo por la Inspección de los Tributos y aceptándose por el TEAC, entendiéndose que se debía modular, desde luego, el importe total de las correcciones a realizar, de manera que los ajustes a realizar no sean ni mayores ni menores que la ventaja abusivamente lograda de modo efectivo que se haya identificado.

Así, la resolución de 27 de mayo de 2024 (RG 6550/2022) se han pronunciado en el siguiente sentido:

«[...] Dicho de otro modo, se pretendió, y ahí estriba el abuso perseguido, extender el paraguas de la sociedad holding a beneficios obtenidos por la sociedad operativa antes de que las acciones de esta perteneciesen a ese holding, es decir, obtenidos por la sociedad operativa que los reparte vía dividendos cuando aún pertenecían a la persona física. No se cuestiona, obviamente, el efecto de la estructura creada sobre los beneficios que la operativa pueda generar en el futuro, pero sí para amparar beneficios generados antes de implementarla, de modo análogo a cómo el acceso a la consolidación fiscal no permite la compensación horizontal de pérdidas generadas antes del acceso a dicho régimen.

En este punto debemos indicar que compartimos uno de los enfoques de la cuestión que nos ocupa que realiza el escrito de alegaciones del reclamante a este TEAC, cuando expone (páginas 23 y 24):

"El criterio de la DGT es claro: para determinar o no la existencia de una ventaja fiscal a los efectos del artículo 89.2 de la LIS, se debe considerar si dicha ventaja era posible en la situación de partida y con independencia de la aplicación del régimen de neutralidad.

La "ventaja fiscal" supone una menor tributación de la que se hubiera producido de no haber llevado a cabo la operación. En el caso objeto de comprobación, lo que se podría considerar ventaja fiscal es solo no tributar por una plusvalía que, de no haberse realizado la operación de reestructuración, habría sido objeto de tributación".

De esa comparativa entre los efectos fiscales que se han obtenido, o planificado obtener, y los que se hubieran producido de no haber llevado a cabo una operación de este tipo, resulta claro, a juicio de este TEAC, que es abusiva la utilización del régimen FEAC para buscar la sustitución artificial de estos dos escenarios fiscales.

Antes de la creación de la holding - la que recibe las participaciones de la operativa que le permitirán, posteriormente, percibir los dividendos que ésta reparta - cuando la reclamante obtenga la disponibilidad de los beneficios que se acumulan en sede de su sociedad operativa (bien a través del reparto por esta de dividendos, o bien mediante la enajenación de sus acciones) tributará por ellos en su IRPF.

Tras la aportación de acciones de su operativa a la sociedad holding ha conseguido evitar ese "escenario fiscal", de modo que cuando la persona física obtenga la disponibilidad de los

Síguenos en...



beneficios de dicha operativa (a través de su sociedad interpuesta, disponibilidad indirecta pero real y efectiva) no asumirá gravamen alguno, al poder aplicar la exención del artículo 21 de la LIS.

Identificado el abuso, y decidido que no debe prosperar, debemos encontrar el modo de corregirlo aplicando el mandato del 89.2 de la LIS que, a diferencia de la norma anterior opta, dentro del marco del artículo 15.1 de la Directiva 2009/133/CE (que prevé que un Estado miembro pueda "negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las misma") por dar entrada a la posibilidad de la inaplicación parcial del régimen, de modo que se eliminen "exclusivamente" algunos de sus efectos, la que se denomina ventaja fiscal.

Para alcanzar una conclusión, en este caso, debemos volver, siquiera sintéticamente, a lo sucedido. La persona física, aquí reclamante, aportó, a su holding, las acciones de su sociedad operativa cuando esta acumulaban una muy importante cifra de beneficios, de ejercicios anteriores, sin repartir. Y, con posterioridad a la aportación, esa sociedad operativa comenzó a repartir esos beneficios acumulados (dividendos entregados al holding, que era ya la poseedora de los títulos a los que correspondían), si bien no se han repartido todos esos beneficios acumulados, sino sólo una parte. En el acuerdo se recogen los importes repartidos en 2018 y 2019, por ejemplo.

Bien podemos decir que el abuso normativo que, genéricamente, hemos descrito antes - lograr disponer de unos beneficios sociales, vía dividendos, sin tributar por ellos - ha quedado plenamente preparado, sentadas todas sus bases fácticas, al materializar la aportación de los títulos a la sociedad holding, pero es un hecho que, al tiempo de dictarse la liquidación, ese efecto abusivo tan sólo se había consumado parcialmente, pudiendo concluirse que la reclamante, la persona física que tenía los títulos de la sociedad operativa cuando ésta generó todos los beneficios susceptibles de ser distribuidos, ha logrado obtener la disponibilidad de éstos pero sólo de una parte (ya hemos señalado que se trata de una disponibilidad indirecta, pero indudablemente real y efectiva), de manera que debemos concluir que sólo por esa parte ha eludido la tributación (del IRPF) que hubiera correspondido sin la interposición de la holding (de no haber aportado los títulos a esta entidad esos dividendos repartidos por la sociedad operativa en los ejercicios siguientes a la operación se hubieran percibido por la persona física, la cual hubiera debido tributar por ellos en el momento correspondiente).

Por lo tanto, el fraude o la evasión fiscal, aunque pueda considerarse ya preparado, tan sólo se ha producido o materializado efectivamente de un modo parcial; aunque es cierto que se puede ir completando su consumación a medida que la operativa siga repartiendo esos beneficios, los acumulados antes de la operación y no distribuidos al tiempo de realizarla, a la sociedad holding interpuesta por la reclamante.

De lo que venimos exponiendo resulta una conclusión clara. El texto del artículo 89.2 de la LIS nos lleva a modificar el tratamiento de este tipo de operaciones que se venía haciendo por la Inspección de los Tributos, y aceptándose por este TEAC y por la jurisprudencia. Se debe modular, desde luego, el importe total de las correcciones a realizar, de manera que los ajustes a realizar no sean ni mayores ni menores que la ventaja abusivamente lograda de modo efectivo que se haya identificado.

Y también, para conseguir ese objetivo cuantitativo, será relevante determinar en qué ejercicio fiscal procede imputar las correcciones o ajustes que se deban realizar».

3. Debemos poner de manifiesto a los efectos de la admisión del presente recurso de casación que la redacción del artículo 89.2 LIS y del 96.2TRLIS es distinta, el TRLIS no contemplaba expresamente la posibilidad de que las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria puedan determinar la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial, pero el artículo 11 de la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 aplicable en el periodo impositivo del que traen causa estas actuaciones si establecía esa posibilidad.

En estas circunstancias conviene un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin fijar un criterio sobre esta cuestión.

SEXO.- Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

Síguenos en...



Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

-El principio de proporcionalidad.

-Los artículos 21 y 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

-El artículo 11 de la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembro de igual redacción que el artículo 15.1 a) de la Directiva 2009/133/CE 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

SÉPTIMO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

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

OCTAVO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

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

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 6518/2023, preparado por la representación procesal de Dª. Estibaliz, contra la sentencia dictada el 13 de abril de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso n.º 640/2018.

2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

-Determinar si en la cláusula antiabuso del art. 96.2 TRLIS está implícito un principio de proporcionalidad que permita una vez constatado que no concurren de los requisitos necesarios para la **aplicación del régimen especial** establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS aplicar el **régimen general del impuesto sobre sociedades** pero con modulaciones considerando que las ganancias patrimoniales derivadas de la aportación no dineraria realizada en la constitución de esa sociedad deban someterse a tributación por el concepto de IRPF gozando del beneficio de diferimiento que aquel régimen fiscal especial de diferimiento de Fusiones, Escisiones, Aportaciones y Canje de Valores prevé.

-Para el caso de responder en sentido afirmativo a la primera cuestión, aclarar si el principio de proporcionalidad que delimita la cláusula antiabuso del art. 96.2 TRLIS exige que, una vez constatada la no concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS la regularización de la Administración puede consistir en rechazar el beneficio del diferimiento haciendo tributar al contribuyente por las plusvalías latentes derivadas de la operación.

-En caso de responder en sentido afirmativo a la segunda cuestión, determinar si la exención prevista en el art. 21 TRLIS para evitar la doble imposición sobre dividendos puede considerarse una ventaja fiscal.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El principio de proporcionalidad.

3.2. Los artículos 21 y 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3.3. El artículo 11 de la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembro de igual redacción que el artículo 15.1 a) de la Directiva 2009/133/CE 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.

Síguenos en...

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

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

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

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

