

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 7 de mayo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 3498/2024

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, operaciones de activos y canje de valores. Escisión total. El objeto del presente litigio es la impugnación de una liquidación del IRPF de 2014, sin que existan trabas para que la parte recurrente alegue lo que a su derecho convenga sobre la pertinencia o no del régimen especial "FEAC". Eso sí, no puede cuestionar actuaciones relativas a personas jurídicas e impuestos (el IS) que ya se regularizaron en su día y adquirieron firmeza. Solo cabe en aquellos aspectos vinculados al IRPF de 2014 y, obviamente, nos corresponde examinar si la regularización inspectora basada en la negación del régimen especial de la Ley del IS es conforme a Derecho, sin que apreciemos indefensión material alguna -en contra de lo alegado por la parte recurrente-, pues el expediente administrativo contiene la necesaria información para conocer lo actuado y poder discernir la conformidad a Derecho o no de los actos cuestionados. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en determinar si en las escisiones totales y no proporcionales de sociedades es conforme con el Derecho de la Unión Europea que la aplicación del régimen de neutralidad fiscal (diferimiento de la ganancia patrimonial) régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS de 2004 se condicione a que los patrimonios adquiridos constituyan ramas de actividad diferenciadas, a falta de que la jurisprudencia comunitaria admita previsiones legislativas nacionales de inaplicación y en esclarecer si, ante la finalidad de la Directiva sobre fusiones (Directiva 90/434/CEE del Consejo) de no obstaculizar las reorganizaciones de las empresas, la eventualidad de que las condiciones que la legislación española establece en el régimen fiscal de las escisiones pudieran ser contrarias a dicha Directiva, podría hacer exigible la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante la formulación de cuestión prejudicial.

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: 07/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3498/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3498/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Síguenos en...

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

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 7 de mayo de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Preparación del recurso de casación.

La representación de D. Eduardo, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 6 de marzo de 2024 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso n.º 370/2023.

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

- El artículo 24.2 de la Constitución española (CE) y la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre el derecho de defensa y de acceso de los contribuyentes a los expedientes administrativos de terceros en los que se hallen pruebas o los fundamentos de su regularización tributaria [SSTJUE de 16 de octubre de 2019 (asunto C-189/18, Glencore AH); y de 4 de junio de 2020 (asunto c-430119)].

- El artículo 2.b) de la Directiva 2009/133, del Consejo, de 19 de octubre de 2009 (anterior art. 2.b) de la Directiva 90/143/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, sobre la definición fiscal de "escisión").

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida y señala que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal y 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 a), 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.

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

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por auto, habiendo comparecido la representación legal de D. Eduardo, -como recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de quince días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como recurrido el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, quien se opone 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.

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 el recurrente se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

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

El escrito fundamenta que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA]; (ii) afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]; (iii) interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en un supuesto en el que aún puede ser exigible la intervención de éste a título

Síguenos en...

prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA]., siendo así que, además (iv) 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.- La sentencia recurrida en el presente recurso de casación.

La *ratio decidendi* de la sentencia, en la parte que ahora se recurre en casación, sobre la necesidad de existencia de rama de actividad, se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

«El régimen especial establecido en los arts. 83 a 96 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RD-Leg. 4/2004, de 5 de marzo) y que resulta de la trasposición a nuestro derecho nacional de la Directiva 2009/133/CE contempla la neutralidad fiscal para determinado tipo de operaciones de transformación empresarial en dicho régimen. Ello con el resultado de un diferimiento fiscal y a los fines de que, en las decisiones sobre tales operaciones, quede disminuida la influencia de los condicionamientos impositivos.

El régimen especial -su aplicación- presupone una operación explicable desde la actividad empresarial y, más en concreto, desde su continuidad, si bien bajo otros ropajes jurídicos. De modo que, cuando se cuestione su aplicación, habrá de dilucidarse si las circunstancias evidencian la continuidad empresarial y no que se persigue la mera ventaja del diferimiento impositivo. Lo que habrá de resolverse desde las reglas de la valoración de la prueba o, en su caso, desde la carga de la prueba.

En cuanto al objeto del presente litigio debe quedar claro que tratamos de la impugnación de una liquidación del IRPF de 2014, sin que existan trabas para que la parte recurrente alegue lo que a su derecho convenga sobre la pertinencia o no del régimen especial "FEAC". Eso sí, no puede cuestionar actuaciones relativas a personas jurídicas e impuestos (el IS) que ya se regularizaron en su día y adquirieron firmeza. Solo cabe en aquellos aspectos vinculados al IRPF de 2014 y, obviamente, nos corresponde examinar si la regularización inspectora basada en la negación del régimen especial de la Ley del impuesto sobre Sociedades es conforme a Derecho, sin que apreciemos indefensión material alguna -en contra de lo alegado por la parte recurrente-, pues el expediente administrativo contiene la necesaria información para conocer lo actuado y poder discernir la conformidad a Derecho o no de los actos cuestionados.

El art. 83.2. 1º b) de la LIS establece, al objeto de delimitar las operaciones que pueden acogerse al régimen especial, que tendrá la consideración de escisión la operación por la cual "una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes manteniéndose al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, con la consiguiente reducción del capital social y las reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior".

La anterior norma nos debe llevar al estudio del concepto de "rama de actividad", que viene definida en el apartado 4 del mismo art. 83 de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades : "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 sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".

Parece claro, pues, que tales normas legales exigen en supuestos de escisiones que el patrimonio segregado constituya una rama de actividad en los términos del apartado 4 del art. 83 de la Ley del impuesto sobre Sociedades , esto es, que estemos ante una unidad económica autónoma que permita por sí misma el desarrollo de una explotación económica en sede de la beneficiaria. Tal exigencia fiscal demanda implícitamente por medio de los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica" que la actividad que la beneficiaria pase a desarrollar de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, que se transmite de una a la otra.

Conviene advertir que la anterior definición de la "rama de la actividad" no descarta, por ejemplo, una escisión parcial; no es necesario que se transmitan todos y cada uno de los elementos

Síguenos en...

patrimoniales de una empresa; sino la capacidad real o potencial del patrimonio empresarial segregado de seguir funcionando de manera autónoma. Y en ocasiones -dada la naturaleza de la actividad- la transmisión de una rama suya susceptible de continuidad empresarial no precisa sino de la mera transmisión de algunos elementos patrimoniales.

Esta suficiencia potencial de la rama de la actividad a los efectos que nos ocupan permite sortear las dificultades que, con relación a la normativa de la Unión Europea, puede traer la rigorista interpretación del requisito. Siendo más importante que la acreditación de la existencia de ramas de la actividad reales o potenciales, la de una verdadera actividad empresarial anterior a la operación de escisión y de unas verdaderas actividades empresariales posteriores la operación. Lo que permite descartar las alegaciones de la parte recurrente con cita del voto particular de la STS de 20-6-2014 y determinadas SSAN».

TERCERO.- Marco jurídico.

A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo el artículo 2.b) de la Directiva 2009/133, del Consejo, que dispone:

«A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, se entenderá por: (...)

b) «escisión»: la operación por la cual una sociedad transfiere a dos o más sociedades ya existentes o nuevas, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 % del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad».

CUARTO.- Cuestiones en las 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:

- *Determinar si en las escisiones totales y no proporcionales de sociedades es conforme con el Derecho de la Unión Europea que la aplicación del régimen de neutralidad fiscal (diferimiento de la ganancia patrimonial) régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS de 2004 se condicione a que los patrimonios adquiridos constituyan ramas de actividad diferenciadas, a falta de que la jurisprudencia comunitaria admita previsiones legislativas nacionales de inaplicación.*

- *Esclarecer si, ante la finalidad de la Directiva sobre fusiones (Directiva 90/434/CEE del Consejo) de no obstaculizar las reorganizaciones de las empresas, la eventualidad de que las condiciones que la legislación española establece en el régimen fiscal de las escisiones pudieran ser contrarias a dicha Directiva, podría hacer exigible la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante la formulación de cuestión prejudicial.*

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

Las dos cuestiones presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia de instancia interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en un supuesto en que podría ser, eventualmente, exigible la intervención del TJUE a título prejudicial. Al respecto es de especial relevancia el hecho de que la Comisión Europea iniciase, en enero de 2019, el trámite para un procedimiento de infracción contra el Reino de España, mediante carta de emplazamiento, para que elimine las condiciones indebidamente restrictivas de los diferimientos fiscales en los casos de escisiones de empresas, por lo que se da el caso de interés casacional previsto en el artículo 88.2.f) LJCA.

Además, esta Sala ha dictado un auto de 10 de abril de 2024 (recurso de casación 706/2023) que admite un recurso donde se plantea una cuestión sustancialmente análoga a la del presente.

SEXTO.- 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...

La norma que en principio será objeto de interpretación es el artículo 2.b) de la Directiva 2009/133, de 19 de octubre de 2009.

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 3498/2024, preparado por la representación procesal de D. Eduardo, contra la sentencia dictada el 6 de marzo de 2024 por la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso n.º 370/2023.

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

- *Determinar si en las escisiones totales y no proporcionales de sociedades es conforme con el Derecho de la Unión Europea que la aplicación del régimen de neutralidad fiscal (diferimiento de la ganancia patrimonial) régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS de 2004 se condicione a que los patrimonios adquiridos constituyan ramas de actividad diferenciadas, a falta de que la jurisprudencia comunitaria admita previsiones legislativas nacionales de inaplicación.*

- *Esclarecer si, ante la finalidad de la Directiva sobre fusiones (Directiva 90/434/CEE del Consejo) de no obstaculizar las reorganizaciones de las empresas, la eventualidad de que las condiciones que la legislación española establece en el régimen fiscal de las escisiones pudieran ser contrarias a dicha Directiva, podría hacer exigible la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante la formulación de cuestión prejudicial.*

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 2.b) de la Directiva 2009/133, de 19 de octubre de 2009.

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) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones 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...

