

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072202

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 28 de noviembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5443/2018

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Escisión. Aplicación parcial. Motivos económicos válidos. En un supuesto de hecho complejo, en el que se plantea la aplicación del régimen especial sólo a una parte del mismo, la sala de instancia, partiendo de que la regulación de la Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones) sirve de criterio orientador en la interpretación de la legislación nacional, y a la vista de su art. 11, considera que el TRLIS no impide tal aplicación parcial del régimen de neutralidad, entendiendo procedente que la Inspección rechazara el acogimiento al régimen especial de la escisión sólo parcialmente, respecto a la escisión de las SICAV's; sin embargo, la recurrente, razona que la normativa nacional aplicable *ratione temporis* no contemplaba esa inaplicación parcial del régimen especial, respondiendo ello a una decisión del legislador nacional en el marco de la transposición del citado artículo de la Directiva. Pues bien, a la vista de todo ello, el recurso plantea como cuestión jurídica la de determinar si resulta posible que un Estado invoque el efecto directo de la Directiva 90/434 para aplicar selectivamente el régimen de neutralidad respecto de concretos activos comprendidos en una operación única de escisión parcial financiera, cuya motivación económica fue expresamente reconocida por la Administración. [Vid., SAN, de 21 de mayo de 2018, recurso n.º 52/2006 (NFJ071598) que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), art. 11.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 96.2.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernandez.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR
Don INES MARIA HUERTA GARICANO

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 28/11/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5443/2018

Materia: SOCIEDADES

Submateria: Regímenes especiales

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 5443/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D^a. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 28 de noviembre de 2018.

HECHOS

Primero.

- 1. La procuradora doña Pilar Cermeño Coco, en representación de Promociones Agrarias de Levante, S.A. [Pralea], asistida por el letrado don Ángel García Ruiz, mediante escrito fechado el 17 de julio de 2018 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2018 por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 52/2016, deducido por la citada entidad frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de fecha 8 de octubre de 2015, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicio 2007.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le imputa las siguientes infracciones:

2.1. Del 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"].

2.2. Del artículo 11.1 de la Directiva del Consejo 90/434/CEE, 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 miembros (DO nº L225 de 20 de agosto) ["la Directiva"].

2.3. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), concretada, entre otras, en sus Sentencias de 5 de febrero de 2004, asunto C-157/02, Rieser Internationale Transpon GMBH/Asfinag; de 8 de diciembre de 2005, asunto C-33/04, Comisión/Gran Ducado de Luxemburgo; de 5 de abril de 1979, asunto C-148/78, Ratti; o de 19 de enero de 1982, asunto C-8/81, Becker.

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, en la medida en que resulta "evidente que, de haber atendido a una recta interpretación del principio de efecto directo del Derecho europeo y de la doctrina del TJUE sobre el régimen de neutralidad, se habría rechazado necesariamente la posibilidad (confirmada por la Sentencia de instancia) de que un Estado miembro invoque la Directiva frente a un particular con el propósito de superar los límites de la norma española, tal y como ésta fue transpuesta por el legislador. Ello habría bastado para estimar el recurso contencioso-administrativo, pues partiendo de que la Inspección había reconocido la existencia de motivos económicos en la operación de escisión, la Audiencia Nacional se habría visto obligada a concluir que el art. 96.2 TRLIS no permitía limitar la aplicación del régimen especial a una parte del patrimonio segregado. Del mismo modo, de haber interpretado el art. 11.1 a) de la Directiva en sus justos términos, la Sala de instancia habría concluido que esta norma tampoco permite una aplicación selectiva del régimen especial una vez aceptada la concurrencia de motivos económicos válidos, lo que habría obligado igualmente a la anulación de los actos administrativos impugnados.", concluyendo que, aun en el supuesto que la Administración pudiera realizar una aplicación selectiva del régimen especial, "el fallo de la Audiencia Nacional habría sido también estimatorio si dicho tribunal hubiese admitido que la cláusula antiabuso del art. 96.2 TRLIS no resulta aplicable cuando la única ventaja fiscal obtenida en la operación es el diferimiento consustancial al régimen de neutralidad".

4. Considera que el recurso de casación preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurre la presunción de la letra a) del artículo 88.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como los supuestos contemplados en el artículo 88.2. c) y f) LJCA.

5.1. La sentencia recurrida aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA].

5.2. La sentencia que se impugna sienta una doctrina sobre la interpretación y alcance del artículo 96.2 TRLIS que puede afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], teniendo en cuenta que, además de configurar un escenario fácilmente reproducible, resulta también notorio que son muy frecuentes las operaciones de reestructuración en las que la Administración cuestiona los motivos económicos esgrimidos por el contribuyente.

5.3. La sentencia recurrida interpreta y aplica el Derecho UE en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE (artículo 88.2 f) LJCA), en tanto que "una autoridad nacional no puede invocar, en contra del administrado, la eficacia directa de las Directivas para suplir su incorrecta o deficiente transposición. Esta doctrina se conoce comúnmente como "prohibición de efecto vertical descendente" e impide, por tanto, que el Estado pueda tomar ventaja de su propio incumplimiento en su transposición de la normativa comunitaria (o, en este caso, de la opción expresada por el legislador nacional de solo rechazar totalmente el régimen de neutralidad operación por operación) en perjuicio del contribuyente".

Segundo.

- 1. La sección segunda de la sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de julio de 2018, con el que ordenó el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, evacuando dicho trámite tanto la parte recurrente, Promociones Agrarias de Levante, S.A., como la recurrida, la Administración General del Estado.

Es Magistrado Ponente Jose Antonio Montero Fernandez, .

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y Promociones Agrarias de Levante, S.A. está legitimada para interponerlo, por 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 se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)], que señala acertadamente que estamos ante una cuestión de marcado carácter jurídico, por lo que quedan rechazadas las causas de oposición planteadas por la Administración General del Estado.

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la sentencia impugnada aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], tratándose de una cuestión que puede afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA] y, finalmente, interpretando y aplicando el Derecho UE en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE (artículo 88.2 f) LJCA).

Se ha razonado suficientemente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

Segundo.

- 1. La sala de instancia delimita, en el fundamento jurídico primero de la sentencia impugnada, la cuestión litigiosa, circunscribiéndola a determinar si es aplicable o no el régimen especial de operaciones F.E.A.C. (Capítulo VIII del Título VII TRLIS), de manera selectiva y parcial, a la operación mediante la que Promociones Agrarias de Levante, S.A en 2007 (Junta de accionistas de 17 de noviembre de 2007 y escritura pública de 26 de diciembre siguiente), escindió en favor de EUROGRANSON las participaciones mayoritarias que poseía en diversas sociedades no dedicadas a su actividad principal (la construcción) y en toda una serie de SICAV's (sociedades de capital variable). Precisamente respecto de esa escisión de las participaciones en las SICAVs, es donde radica la presente controversia.

2. El artículo 96.2 TRLIS señala que "2. 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."

Por otra parte, el artículo 11.1 de la Directiva, dispone 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."

3. La sala a quo, partiendo de que la regulación de la Directiva sirve de criterio orientador en la interpretación de la legislación nacional, a la vista del precepto reproducido, considera que el TRLIS no impide tal aplicación parcial del régimen de neutralidad, entendiéndose procedente que la Inspección rechazara el acogimiento al régimen especial de la escisión sólo parcialmente, respecto a la escisión de las SICAV's.

4. La parte recurrente, razona que la normativa nacional aplicable *ratione temporis* no contemplaba esa inaplicación parcial del régimen especial, respondiendo ello a una decisión del legislador nacional en el marco de la transposición del artículo 11.1 de la Directiva "Por ello, apreciada por la Inspección la existencia de motivos empresariales válidos en la operación de reestructuración, no resultaba legítimo limitar los efectos de dichos motivos económicos a algunos de los activos transmitidos (las participaciones en las entidades Golf Costal del Sol, S.A., Naranjas del Sureste, S.L. y Desarrollos Inmobiliarios de Pralesca, S.L.), y la exclusión del régimen especial de las participaciones en las sociedades financieras (SICAVs), pues estábamos ante una única operación de escisión parcial acogida en su integridad al régimen de neutralidad. Adicionalmente, razonábamos que la invocación de la Directiva por parte de la Administración como fundamento de su regularización no tendría cabida en este caso, pues el efecto directo de la normativa europea únicamente resulta oportuno para proteger los derechos de los particulares, pero no para sustentar una liquidación contraria a sus intereses cuando el Estado ha incurrido en una falta de transposición o en una transposición incorrecta (tesis de la "prohibición del efecto directo vertical descendente)".

Tercero.

-1. A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado plantea la siguiente cuestión jurídica:

Determinar si resulta posible que el Estado invoque el efecto directo de la Directiva 90/434 para aplicar selectivamente el régimen de neutralidad respecto de concretos activos comprendidos en una operación única de escisión parcial financiera, cuya motivación económica fue expresamente reconocida por la Administración.

2. La cuestión jurídica enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, pues no existe jurisprudencia de este Tribunal Supremo que aborde la interpretación y aplicación de la normativa invocada y aplicada, concurriendo así la presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA, lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

3. La presencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las otras alegadas por la parte recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

Cuarto.

- 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto serán, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 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 y el artículo 11.1 de la Directiva del Consejo 90/434/CEE, 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 miembros.

Quinto.

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

Sexto.

- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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 RCA/5443/2018, preparado por la procuradora doña Pilar Cermeño Coco, en representación de Promociones Agrarias de Levante, S.A. [Pralesa], asistida por el letrado don Ángel García Ruiz, contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2018 por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 52/2016.

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

Determinar si resulta posible que el Estado invoque el efecto directo de la Directiva 90/434 para aplicar selectivamente el régimen de neutralidad respecto de concretos activos comprendidos en una operación única de escisión parcial financiera, cuya motivación económica fue expresamente reconocida por la Administración.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los 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 y el artículo 11.1 de la Directiva del Consejo 90/434/CEE, 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 miembros.

4º) Publicar 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.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez

Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.