

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081732

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 463/2021, de 31 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5886/2019

### SUMARIO:

*IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Para la exclusión del régimen especial de las operaciones de reestructuración empresarial basta con valorar la falta de concurrencia de motivos económicos válidos, cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.* Las actuaciones inspectoras impugnadas tuvieron carácter parcial por limitarse a la comprobación de las consecuencias tributarias de la fusión acogida al régimen especial del Capítulo VIII, del Título VII, del TRLIS, a través de la cual la mercantil, hoy recurrente, absorbe a otra entidad. En la regularización practicada se procedió a eliminar las compensaciones de las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida en los ejercicios 1994 y 1995 y trasladadas por dicha sociedad a la absorbente con motivo de la operación de fusión por absorción de la primera por la segunda sociedad. La no aplicación del régimen especial obedeció a que, según la consideración de la Inspección, la operación de fusión tuvo como único motivo la elusión fiscal que supuso el traslado de las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida a la absorbente. La sentencia que constituye el objeto de este recurso desestima el primero de los motivos esgrimidos por el recurrente, referente a la necesidad de tramitar el procedimiento para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma, de acuerdo con la STS de 23 de noviembre de 2016, recurso n.º 3742/2015 (NFJ064776). Respecto a la pregunta referida a si, en el caso de que proceda imponer una sanción tras la regularización que se practique como consecuencia de dejar de aplicar dicho régimen especial, la apreciación del requisito subjetivo de la culpabilidad requiere un juicio de ponderación que exceda de la simple constatación de la inexistencia de un motivo económico válido, la Sala estima que no basta con afirmar, simplemente, que no hay motivo económico válido, para basar en ese solo hecho no solo la tipicidad, sino la culpabilidad como sustento inexorable de la sanción, pues las situaciones que se pueden presentar en la realidad son muy variadas y distintas entre sí. Esto es, se exige un razonamiento motivado, en la resolución sancionadora, sobre la culpabilidad, en los términos exigidos constantemente por la jurisprudencia. Ahora bien, aquí se ha motivada de forma detallada la culpabilidad, fundándola en la mecánica operativa y en las circunstancias concurrentes y razonando sobre el fundamento de la culpabilidad, no por pura y exclusiva referencia a la ausencia de motivos económicos válidos. La Sala fija como doctrina que la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen especial relativo a las fusiones, escisiones, etc., regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TR Ley IS, aplicable por razones temporales al caso, debidamente motivada y sometida al control judicial, hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula antiabuso particular que opera como *lex specialis*, directamente derivado del Derecho de la Unión Europea. Ello no significa la imposibilidad de que pueda tramitarse y resolverse el procedimiento del artículo 15 LGT, cuando los hechos y circunstancias así lo impongan [Vid., ATS de 7 de febrero de 2020, recurso n.º 5886/2019 (NFJ076531) y STSJ de Cataluña de 8 de mayo de 2019, recurso n.º 474/2016 (NFJ076534) que se confirma].

### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 89.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), Capítulo VIII, del Título VII y art. 96.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 110.

Ley 58/2003 (LGT), art. 15.

Código Civil, art. 6.

### PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 463/2021

Fecha de sentencia: 31/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5886/2019

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 23/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5886/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

## SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 31 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 5886/2019, interpuesto por el procurador don Ignacio López Chocarro, en nombre y representación de SLHINPERG IBÉRICA DE COMERCIO, S.L. (SLHINPERG, en adelante), contra la sentencia nº 529/2019, de 8 de mayo, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 474/2016. Ha comparecido como parte

recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y, en su representación y defensa legal, el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 8 de mayo de 2019, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimar el recurso contencioso-administrativo número 474/2016 interpuesto por Slhimperg (sic) Ibérica de Comercio, S.L., contra la resolución de fecha 7 de marzo de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números 08/08443/2012 y 08/08470/2012 y confirmar los acuerdos de fecha 30 de marzo de 2012 de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria en Cataluña, Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 a 2009, por importe total de 176.903,92 euros (149.167,28 euros de cuota y 27.736,64 de intereses de demora), y de imposición de sanciones tributarias, por importe de 111.875,46 euros, por no resultar disconformes a derecho en los extremos controvertidos en el recurso. Con imposición de costas a la parte actora si bien limitadas a un importe máximo por todos los conceptos de 1.000 euros [...]"

### **Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Ignacio López Chocarro, en nombre de SLHINPERG, presentó escrito de 12 de julio de 2019, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas: los artículos 96.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 4 de marzo (TRLIS); 15, 183.1, 105, 179.2.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria y 24.2 de la Constitución Española.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 23 de julio de 2019, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera. El procurador Sr. López Chocarro, en la representación acreditada, ha comparecido el 24 de septiembre de 2019, como recurrente. Y el Abogado del Estado, el 30 de septiembre de 2019, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **Tercero.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 7 de febrero de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 1. Determinar si la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma para dejar de aplicar el régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores.

2. Determinar si, en el caso de que proceda imponer una sanción tras la regularización que se practique como consecuencia de dejar de aplicar dicho régimen especial, la apreciación del requisito subjetivo de la culpabilidad requiere un juicio de ponderación que exceda de la simple constatación de la inexistencia de un motivo económico válido [...]"

2. Se interpuso recurso de casación en escrito de 3 de junio de 2020, que invoca como normas infringidas las citadas arriba, solicitando "[...] dicte en su día sentencia estimatoria de este recurso de casación, case y anule la sentencia recurrida del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 8 de mayo de 2019 y, en su lugar, dicte sentencia íntegramente estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto, anulando la liquidación tributaria y la resolución económico-administrativa recurridas [...]"

### **Cuarto.**

Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 24 de julio de 2020, en el que solicita: "[...] interpretando los arts. 96.2 TRLIS, 15 y 179.2.d) LGT, en la forma propuesta en los apartados 2 y 3, dicte sentencia que lo desestime confirmando la sentencia recurrida [...]".

**Quinto. Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 23 de marzo de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia impugnada se ajusta o no a derecho, en relación con las cuestiones que figuran en el auto de admisión como expresivas de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, lo que exige despejar las incógnitas definidas en el expresado auto. La primera de ellas consiste en precisar si la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma ( art. 15 LGT) para dejar de aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

Además de tal cuestión, el auto nos propone determinar si, en el caso de que proceda imponer una sanción tras la regularización que se practique como consecuencia de dejar de aplicar dicho régimen especial, la apreciación del requisito subjetivo de la culpabilidad requiere un juicio de ponderación que exceda de la simple constatación de la inexistencia de un motivo económico válido.

**Segundo. Hechos aceptados en el proceso de instancia y en la sentencia.**

- En el ejercicio 2006, SLHINPERG absorbió a LUDASA. Su administrador único y titular del 78,76% del capital social era también socio al 100% de LUDASA. En ese ejercicio, LUDASA no presentó declaración del IS pero, según su declaración de 2005, tenía bases imponibles negativas pendientes de compensación en ejercicios futuros, de 920.048,02 € en 1993, 757.875,18 € en 1994 y 349.822,90 € en 1995 que, por propuesta de liquidación provisional de 26 de mayo de 2008, en un procedimiento de comprobación limitada, se redujeron a 540.487,82 € en 1994 y 349.822,90 € en 1995.

- Al practicar la regularización, la Inspección consideró que LUDASA era una sociedad inactiva desde 1996, aunque ocho meses antes del proyecto de fusión se pretendió darle una apariencia de actividad económica, con alta en el IAE. LUDASA carecía de trabajadores. Tenía solo una administradora, también socia de SLHINPERG, que se dio de alta en el régimen de autónomos tres meses antes del proyecto de fusión, sin contrato ni sueldo fijo. Nueve meses antes del proyecto de fusión, LUDASA empezó a facturar por servicios a sociedades vinculadas y seis meses antes, se traspasaron a LUDASA los servicios que prestaba a terceros otra sociedad del grupo (ELBET).

- La Inspección consideró que LUDASA carecía de patrimonio del que pudiera beneficiarse SLHINPERG, con un balance de fusión sin activos productivos. Ambas sociedades tenían el mismo domicilio, pero LUDASA no pagaba alquiler por él. El único recurso productivo que pudo obtener SLHINPERG era la tesorería, que constaba en el balance de fusión por 3.725,89 € y el crédito concedido a su socio mayoritario y administrador por 84.000 €, cantidades insignificantes para SLHINPERG que en 2006 declaró un activo de 18.855.041,97 €.

- La Inspección destacó la dificultad de justificar que una operación mercantil compleja, como la fusión por absorción, tenga como finalidad aprovechar la estructura y sinergias de una sociedad sin organización empresarial. La Inspección analizó la operación, asimismo, desde el punto de vista mercantil, constatando que LUDASA estaba en causa de disolución al tiempo de la fusión por lo que, antes de ésta, fue necesario aumentar el capital, que luego se redujo, con una aportación íntegramente realizada por el mismo socio mediante un préstamo de SLHINPERG.

- Según el artículo 25 TRLIS, la única forma en que una sociedad absorbente puede beneficiarse de las bases imponibles negativas de la absorbida es mediante una fusión acogida al régimen especial por lo que, dada la artificiosidad de la operación, su fin único era aprovecharse de esas bases negativas. Se destacó que el importe de las bases negativas tenía una relevancia muy superior a la presunta racionalización de la estructura societaria o el posible aprovechamiento de sinergias, que no se produjo.

**Tercero. El auto de admisión: las cuestiones de interés casacional y la fundamentación jurídica del auto.**

Según el auto de admisión del recurso de casación, las cuestiones que suscitan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son las siguientes:

1. Determinar si la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma para dejar de aplicar el régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores.

2. Determinar si, en el caso de que proceda imponer una sanción tras la regularización que se practique como consecuencia de dejar de aplicar dicho régimen especial, la apreciación del requisito subjetivo de la culpabilidad requiere un juicio de ponderación que exceda de la simple constatación de la inexistencia de un motivo económico válido.

Para afrontar las respectivas respuestas, la Sección de admisión de esta Sala tercera identifica como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 96.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 4 de marzo -TRLIS-; y artículos 15 y 179.2.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria -LGT- sin perjuicio de otros preceptos conexos o que el tribunal de enjuiciamiento considere aplicables, por conexión con el caso.

A tales cuestiones jurídicas se arriba a partir de la fundamentación siguiente (FF.JJ. 2º y ss. del auto de 7 de febrero de 2020:

" [...] SEGUNDO.- Conviene tener en consideración, con carácter previo a discernir si concurre el interés casacional en las cuestiones planteadas en este recurso, que las actuaciones inspectoras que se sitúan en el origen de los actos administrativos que fueron impugnados tuvieron carácter parcial por limitarse a la comprobación de las consecuencias tributarias de la fusión acogida al régimen especial del Capítulo VIII, del Título VII, del TRLIS, a través de la cual SLHINPERG IBERICA DE COMERCIO, S.L., hoy recurrente, absorbe a LUDASA DE SERVICIOS, S.L.

En la regularización practicada se procedió a eliminar las compensaciones de las bases imponibles negativas generadas por la sociedad LUDASA DE SERVICIOS, S.L., en los ejercicios 1994 y 1995 y trasladadas por dicha sociedad a SLHINPERG con motivo de la operación de fusión por absorción de la primera por la segunda sociedad.

La no aplicación del Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, obedeció a que, según la consideración de la Inspección, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, TRLIS, la operación de fusión tuvo como único motivo la elusión fiscal que supuso el traslado de las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida a la absorbente...

...TERCERO.- La sentencia que constituye el objeto de este recurso desestima el primero de los motivos esgrimidos por el recurrente, referente a la necesidad de tramitar el procedimiento para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma, con fundamento en que "El Tribunal Supremo, en la reproducida sentencia número 2508/2016, de 23 de noviembre (recurso de casación número 3742/2015), fundamento de derecho segundo, con invocación de jurisprudencia comunitaria sobre el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, sostiene que lo que viene a establecer el artículo 96 del Real Decreto Legislativo 4/2004, y los antecedentes legislativos anteriores, es una cláusula antiabuso general (que entronca en nuestro derecho interno con el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial, figura diferenciada y distinta del fraude de ley de su artículo 6.4), no con el perfil del antiguo fraude de ley del artículo 24 de la Ley 230/1963 ni del actual conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la Ley 58/2003. Así las cosas, no se dan los presupuestos para la aplicación del procedimiento dispuesto en el " Artículo 194. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria", " 1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo...

... CUARTO.- Sobre la primera cuestión que el recurrente pretende someter a consideración, la referente a si es necesario tramitar el procedimiento para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma para poder dejar de aplicar el régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, debe partirse de lo dispuesto en el artículo 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, que tenía el siguiente tenor literal:

"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".

Repárese en que esta previsión se mantiene en el vigente artículo 89.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, el artículo 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuya aplicación considera necesaria en estos casos el recurrente, reza de la siguiente manera:

"Artículo 15. *Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) 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.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo 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"[...]."

Aunque la sentencia de esta Sala y Sección nº 2508/2016, de 23 de noviembre (recurso de casación nº 3742/2015), citada en el auto, no versaba directamente sobre idéntica cuestión a la que aquí subyace, sí razonaba sobre el carácter autónomo de la norma antiabuso del artículo 96.2 TRLIS, en relación con el 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, aplicable al caso -reproducida en 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-, en relación con el fraude de ley del artículo 24 de la LGT de 1963; y 15 de la LGT vigente -conflicto en la aplicación de la norma-.

A partir del mencionado esquema, proceden algunas consideraciones:

1) Según nuestra jurisprudencia, no haría falta acudir a un procedimiento especial interno antiabuso cuando la norma de la Unión Europea lleva como consecuencia la inaplicación del régimen fiscal especial, supeditado a ciertos requisitos. En particular, el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CE Artículo 11 afirma 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 [...]".

2) Es perfectamente posible que una operación no se lleve a cabo por motivos económicos válidos -y hemos declarado que no necesariamente han de ser los de reestructuración o racionalización empresarial, sino otros posibles, también legítimos-, lo que determinaría, en directa aplicación de la norma, la denegación del régimen especial.

3) En otras palabras, no todo negocio jurídico celebrado en ausencia de motivos económicos válidos, en los términos de la directiva de 1990 y del TRLIS que la traspone a nuestro Derecho, sería fraudulento en el sentido del art. 15 LGT, lo que no impediría la exclusión del régimen especial de las operaciones empresariales, pues para ello quedan habilitados los Estados miembros.

4) En tal sentido, hemos de significar que la expresión fraude es polisémica y tiene acepciones distintas en el ámbito de la directiva y el TRLIS -como sinónimo de evasión, incluso elusión fiscal-, esto es, la obtención de una ventaja indebida, mediante actos carentes, en general, de sustancia económica - concepto principal del Derecho de la Unión-; lo que es diferente de la palabra fraude en la expresión tradicional de fraude de ley, que está, como norma antiabuso particular, tanto en el régimen del artículo 24 LGT 1963 como del 15 de la LGT vigente, pues en este caso, lo defraudado es la norma preceptiva o imperativa que se soslaya (vid. art. 6.4 C.C.). Por ejemplo, no haría falta, para excluir el régimen especial de diferimiento de las ganancias puestas de manifiesto en las operaciones -

en este caso, de fusión por absorción- que los actos o negocios, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

No cabe olvidar que la finalidad del régimen especial de la directiva es la de no castigar, esto es, la de ser neutral, a fin de facilitar las operaciones de reestructuración empresarial, en tanto generadoras de plusvalías o ganancias que serían susceptibles de ser gravadas, que quedan así no gravadas en virtud del diferimiento. Pero se exige, para ello, que tales actos no se busquen para obtener ventajas fiscales, única o preponderantemente, sino que tengan una finalidad y una sustancia económica.

5) Hemos dicho, además, con reiteración, que la apreciación del Tribunal de instancia sobre la existencia o no de motivos económicos válidos es la valoración de un hecho -que incluso puede ser objeto, como tal realidad, de prueba procesal, como la pericial- es inaccesible en general al control de la sentencia en casación ( art. 87.bis 1 LJCA). De ahí que sean rechazables las argumentaciones del recurso de casación que, al margen de la cuestión suscitada sobre el conflicto en la aplicación de la norma, tratan de justificar la validez de los motivos conducentes a la fusión por absorción.

Basta ver los hechos reflejados al principio para comprobar que la carencia de justificación es absoluta, ya que se trata de la fusión por absorción de sociedad bajo control propia, por la que en el ejercicio 2006, SLHINPERG absorbió a LUDASA, siendo que su administrador único y titular del 78,76% del capital social era también socio al 100% de LUDASA, sociedad que además es inactiva, no tiene empleados y su domicilio social es el mismo, con el objeto de adquirir bases negativas que compensar con la base positiva de la absorbente.

Así deriva de la sentencia impugnada, constitutiva de un factum inamovible, expresivo, además, de una situación casi paradigmática de la carencia total y absoluta de cualquier motivo económico válido.

#### **Cuarto.** *Reflexión sobre la motivación de las sanciones en la materia.*

1) La pregunta segunda del auto, sobre la sanción, plantea determinar si, en el caso de que proceda imponer una sanción tras la regularización que se practique como consecuencia de dejar de aplicar dicho régimen especial, la apreciación del requisito subjetivo de la culpabilidad requiere un juicio de ponderación que exceda de la simple constatación de la inexistencia de un motivo económico válido.

En este caso, sin embargo, la respuesta a la cuestión planteada en dichos términos no resuelve la pretensión casacional frente a la sentencia, en este punto.

2) Tanto el acuerdo sancionador y la resolución del TEAR, como la sentencia impugnada, razonan sobre la existencia de la culpabilidad, no solo por alusión a la carencia de un motivo económico válido, sino derivando la culpabilidad de la constancia y conocimiento de la situación generada: vinculación entre ambas entidades; inactividad total de la absorbida; finalidad de traslación de bases imponibles negativas a la absorbente, etc., que rebasan la mera determinación de la culpabilidad porque no haya motivo económico válido.

Dice así la sentencia recurrida al respecto:

"[...] En relación a la sanción en sentido estricto, expresa el acuerdo sancionador en lo concerniente a la concurrencia de ocultación (fundamento de derecho tercero, que se reproduce en parte):

" En el presente caso media ocultación en tanto en cuanto toda la operación ha tenido como finalidad ocultar a la Administración tributaria unas cantidades a ingresar. Para lograr dicha finalidad, el obligado tributario aforó en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades periodos 2006 a 2009 unas bases imponibles negativas INEXISTENTES, dado que la inaplicabilidad del régimen especial de fusiones hacía imposible su compensación. Y tal y como se ha expuesto previamente, el obligado tributario era conocedor de la improcedencia del régimen especial del TRLIS. Prueba de ello es la propia conducta de las sociedades implicadas en la operación de fusión en virtud de la cual intentaron dar apariencia de desarrollo de actividad a la sociedad LUDASA DE SERVICIOS SL, la cual se encontraba en realidad totalmente inactiva".

Significa además la resolución económico-administrativa, en cuanto a la interpretación jurídica razonable invocada (fundamento 7º, que se transcribe en parte):

"En segundo lugar, el propio TEAC ha mantenido reiteradamente que es merecedora de sanción la conducta consistente en acogerse al régimen especial de fusiones con la exclusiva finalidad de compensar en sede de la sociedad absorbente las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida, estando ésta inactiva. Criterio mantenido en, entre otras, las resoluciones de 13 de mayo de 2009 (R.G. 3287/08) y 28 de mayo de 2009 (R.G. 3265/08), referidas al art. 110.2 de la Ley 43/1995, antecedente del art. 96.2 del TRLIS. Así en la última resolución mencionada, el TEAC señala que:

<OCTAVO.- En relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, hay que destacar que la Ley 230/1963, General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, supusieron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal. Como lo prueba la afirmación que se contiene en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque -en palabras de TC- "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados". De lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran así como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que "la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales" (Resoluciones de 21 de octubre de 1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no opera de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible. En esta misma línea se manifiesta el mismo Tribunal Supremo que, en sentencia de 19 de diciembre de 1997 indica que no basta que exista una discrepancia jurídica, sino que es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad o fundamentación, pues si no, en todo supuesto de infracción bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sustentada por la Administración para que conductas objetivamente sancionables quedaran impunes.

Partiendo de este principio este Tribunal considera que no concurre la pretendida interpretación razonable de la norma pues resulta claro que la absorción de una sociedad inactiva con el único objeto de compensar sus bases imponibles negativas es una operación realizada con evidente fin de "fraude o evasión fiscal" en los términos del art. 110.2 LIS y, por tanto, resulta inaplicable dicho régimen especial y, por tanto, no son compensables las bases imponibles negativas de la sociedad absorbida [...].

Esto es, la pregunta se debe contestar diciendo que no basta con afirmar, simplemente, que no hay motivo económico válido, para basar en ese solo hecho no solo la tipicidad, sino la culpabilidad como sustento inexorable de la sanción, pues las situaciones que se pueden presentar en la realidad son muy variadas y distintas entre sí. Esto es, se exige un razonamiento motivado, en la resolución sancionadora, sobre la culpabilidad, en los términos exigidos constantemente por la jurisprudencia.

Ahora bien, interesa destacar que la respuesta a la pregunta del auto serviría con carácter general para formar doctrina, pero no para, con su declaración, resolver este asunto, porque aquí se ha motivada de forma detallada la culpabilidad, fundándola en la mecánica operativa y en las circunstancias concurrentes y razonando sobre el fundamento de la culpabilidad, no por pura y exclusiva referencia a la ausencia de motivos económicos válidos. De ahí que no proceda dar respuesta a la segunda pregunta, por ser innecesaria para resolver la casación que ahora fallamos.

#### **Quinto.** *Jurisprudencia que procede declarar.*

En atención a las consideraciones efectuadas, solo cabe declarar doctrina en relación con la primera de las preguntas que el auto de admisión formula:

La apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen especial relativo a las fusiones, escisiones, etc., regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Texto refundido, aplicable por razones temporales al caso, debidamente motivada y sometida al control judicial, hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula antiabuso particular que opera como *lex specialis*, directamente derivado del Derecho de la Unión Europea.

Ello no significa la imposibilidad de que pueda tramitarse y resolverse el procedimiento del artículo 15 LGT, cuando los hechos y circunstancias así lo impongan.

#### **Sexto.** *Aplicación al caso de la jurisprudencia expresada.*



Obviamente, la doctrina declarada conduce a la declaración de que no ha lugar el recurso de casación, toda vez que la sentencia de la Sala de este orden jurisdiccional de Cataluña es adecuada y está bien fundada al considerar que, para la exclusión del régimen especial de las operaciones de reestructuración empresarial basta con valorar la falta de concurrencia de motivos económicos válidos, cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, como es el caso, en los términos autorizados en el artículo 96.2 TRLIS.

**Séptimo.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación.

## FALLO

Por todo lo expuesto,

### EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar la doctrina expresada en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia .

2º) No ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Ignacio López Chocarro en nombre y representación de SLHINPERG IBERICA DE COMERCIO, S.L. contra la sentencia nº 529/2019, de 8 de mayo, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 474/2016.

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.