

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090942

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 684/2023, de 13 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1434/2021

### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Escisión total. Rama de actividad.** En el presente caso no se discute que la mercantil, cuya única actividad era el arrendamiento de bienes inmuebles de la misma naturaleza, se escinde totalmente en dos entidades que pasan a ser participadas, cada una de ellas, por un grupo familiar; es decir, que nos encontramos ante una escisión total no proporcional por falta de la denominada «proporcionalidad cualitativa» en la medida en que a los socios de la sociedad escindida no se les adjudican valores representativos del capital de todas las sociedades beneficiarias en la proporción que ostentaban en el capital de la escindida, sino que los socios de la escindida quedan agrupados en dos grupos familiares diferentes, y a los socios de cada uno de estos grupos se les atribuyen únicamente valores representativos del capital de una de las sociedades beneficiarias. Si bien la recurrente admite que no concurre la condición relativa a la existencia previa de diferentes ramas de actividad, pues nos encontramos ante una única actividad o explotación económica en sede de la entidad escindida, sin embargo, alega que dicha exigencia no es aplicable al caso invocando el efecto directo vertical del artículo 2 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009 (la Directiva), entendiéndolo que sólo exige una proporcionalidad cuantitativa, que aquí se respeta, pero no una proporcionalidad cualitativa. Pues bien, la Sala aprecia la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que, en aplicación del efecto directo vertical del Derecho de la Unión en relación con las Directivas europeas objeto de transposición insuficiente, permiten acoger la interpretación más favorable a las escisiones totales cualitativamente no proporcionales pretendida por la recurrente. Así pues, la Sala no deduce la exigencia de esa doble proporcionalidad -cuantitativa y cualitativa-, señaladamente restrictiva, máxime cuando el parámetro mismo de «proporcionalidad» es genuinamente cuantitativo, es decir, referido a la conservación del valor económico que los socios tenían en la sociedad escindida de forma que los derechos económicos antes y después de la escisión fueran coincidentes, conservación de valor que no tiene por qué proyectarse irremediabilmente sobre cada una de las sociedades beneficiarias. De hecho, el concepto «rama de actividad» se proyecta por la Directiva única y exclusivamente sobre las escisiones parciales, siendo por completo ajeno a las escisiones totales. Considera la Sala que la denominada proporcionalidad cualitativa es una previsión dirigida únicamente a garantizar el derecho individual de los socios «afectados» y, como tal, plenamente disponible por estos. De esta forma, la Sala no alcanza a comprender por qué un requisito en origen mercantil y disponible como el de la proporcionalidad cualitativa puede llegar a erigirse fatalmente en impedimento absoluto para que determinadas escisiones totales -las de sociedades con una única actividad económica no susceptible de desagregación en más de una rama de actividad- no puedan acogerse a los beneficios del régimen fiscal, vulnerando así el propósito de la Directiva comunitaria de favorecer este tipo de operaciones de reestructuración empresarial. En definitiva, al entender de la Sala carece de justificación que los riesgos de elusión fiscal mediante escisiones totales no proporcionales se sitúen en el ordenamiento nacional en sede, previa, de exigencia de transmisión de «rama de actividad» de la escindida a las beneficiarias en lugar de analizarlos en sede de cláusula antiabuso comprensiva de cualquier tipo de propósito fiscalmente espurio. Dicho de otro modo, la existencia de una cláusula específica antiabuso hace innecesario -restricción no justificada desde la perspectiva del Derecho de la Unión- exigir el requisito adicional de que los patrimonios adquiridos por las beneficiarias de la escisión constituyan «ramas de actividad», condición de imposible cumplimiento en supuestos de actividad única o una sola organización empresarial como el que aquí nos ocupa. Por todo lo expuesto entiende el Tribunal que al amparo de la Directiva no cabe rechazar el régimen fiscal especial por la sola circunstancia de que la falta de proporcionalidad cualitativa no venga acompañada de una transmisión de ramas de actividad, lo que supone la estimación de este motivo de impugnación. *Motivos económicos válidos.* Al entender de la Sala el concepto «rectificación de la propuesta contenida en el acta» que exige un trámite de alegaciones aquí no concedido, no comprende únicamente supuestos de rectificación cuantitativa -el acuerdo, en efecto, confirma la propuesta de liquidación cuota cero contenida en el acta de disconformidad-, sino también supuestos en los que, sin variar la cuota, se introduce por primera vez un motivo potencialmente relevante no suscitado por el actuario -ni cuestionado en el expediente- en orden al rechazo global del régimen especial. No se trata aquí de un motivo «adicional» o «a mayor abundamiento», sino un motivo de singular trascendencia en estos casos por sumamente controvertido administrativa y judicialmente que, desde luego, mereció el trámite de alegaciones reglamentariamente previsto que la Inspección de los tributos pudo y

debió cumplir. Sólo por esta consideración habría de rechazarse la circunstancia adicional apreciada por el acuerdo liquidatorio, pero es que, además, efectúa una interpretación del concepto «motivo económico válido» que no se corresponde con el que se desprende de la Directiva. En este sentido, recuerda la Sala que los motivos económicos válidos o la reestructuración o la racionalización no constituyen requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial sino sólo circunstancias cuya ausencia fundamenta la presunción de fraude o evasión fiscal teniendo en cuenta, además, que la mera ventaja fiscal no implica, necesariamente, el fraude o la evasión fiscal. A estos efectos, no se discute que la sociedad escindida desarrollaba una actividad económica que las beneficiarias han seguido desarrollando con el respectivo patrimonio recibido de aquélla; tampoco que la razón de la escisión vino dada por las desavenencias - acreditadas judicialmente y no cuestionadas en el acuerdo liquidatorio- entre los dos grupos familiares. Así pues, si se admite expresamente que la única finalidad -principal objetivo, según la Directiva y artículo 89.2 LIS- no era obtener una ventaja fiscal -implícita en el régimen especial-, no sólo es irrelevante sino incluso impropcedente efectuar consideraciones acerca de la calificación de los motivos que la justifican, pues el análisis sobre la ausencia de motivos económicos válidos sólo sirve en cuanto indicio o presunción del único o principal propósito fiscal perseguido de suerte que, rechazado éste, aquél análisis deviene irrelevante, todo lo cual lleva a la Sala a estimar igualmente este motivo de impugnación.

## PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 76, 84, 87 y 89.  
RD 1065/2007 (RGAT), art. 188.

## PONENTE:

*Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO  
Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA  
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ  
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 00684/2023

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2021 0001366

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 1434/2021

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De GIL SANTANA S.L.

ABOGADO D. JOSE LUIS GARCIA SANCHEZ

PROCURADOR D. JORGE FAUSTINO RODRIGUEZ-MONSALVE GARRIGOS

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO  
Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ  
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ  
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a trece de junio de dos mil veintitrés.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Núm. 684/23

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1434/2021 interpuesto por la entidad mercantil GIL SANTANA, S.L., representada por el procurador Sr. Rodríguez-Monsalve Garrigós y defendida por el letrado Sr. García Sánchez, contra Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. NUM000); es parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015 (liquidación).

Ha sido ponente el Magistrado don Francisco Javier Pardo Muñoz, quien expresa el parecer de la Sala.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Mediante escrito de 17 de diciembre de 2021 la entidad mercantil GIL SANTANA, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 presentada frente al Acuerdo de liquidación dictado el 7 de julio de 2020 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, derivado del Acta de Disconformidad N° A02- NUM001, en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, del cual no deriva cantidad a ingresar alguna, siendo la cuantía de la reclamación de cero euros.

### Segundo.

Interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 21 de abril de 2022 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia anulando las resoluciones impugnadas, e imponiendo costas a la parte recurrida.

### Tercero.

Deducida la demanda se confirió traslado a la Administración para que contestara en el término de veinte días; mediante escrito de 30 de mayo de 2022 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras y solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

### Cuarto.

La cuantía del recurso se fijó en cero euros. El proceso no se recibió a prueba al no haberse solicitado. Las partes presentaron sus respectivos escritos de conclusiones y las actuaciones quedaron el 28 de septiembre de 2022 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el 1 de junio de 2023.

### Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA).

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *Resolución impugnada y pretensiones de las partes.*

Es objeto del presente recurso la Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 presentada por la entidad mercantil GIL SANTANA, S.L., frente al Acuerdo de liquidación dictado el 7 de julio de 2020 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, derivado del Acta de Disconformidad N° A02- NUM001, en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, del cual no deriva cantidad a ingresar alguna, siendo la cuantía de la reclamación de cero euros.

La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender, en esencia, que la cuestión se centra en si es o no conforme a Derecho la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores a la operación de escisión total de GILMENEZ, S.L., mediante el traspaso de la totalidad de su patrimonio a dos entidades de nueva creación: JILMENEZ SL y GIL SANTANA SL, consistiendo la actividad económica desarrollada desde su constitución por las entidades beneficiarias de la escisión en el arrendamiento de los inmuebles procedentes de aquélla; que la propuesta de regularización incluida en el acta era la no aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones establecido en el art. 76 y ss. de la Ley 27/2014 del Impuesto de sociedades, fundamentado en que se trata de una escisión no proporcional y que no existe una rama de actividad en sede de sociedad que transmite el patrimonio, con la consecuencia, entre otros aspectos, de que no procedía la transmisión a las entidades beneficiarias de las bases impositivas negativas pendientes de compensación en la transmitente; que el Acuerdo de liquidación dictado por la Oficina Técnica desestimó las alegaciones formuladas por las entidades beneficiarias a la propuesta, añadiendo la inexistencia de contradicción entre la normativa española y la legislación comunitaria puesto que en la operación analizada no concurre motivo económico válido para la reestructuración llevada a cabo, dictando acuerdo en los mismos términos que la propuesta contenida en el acta; que aunque, en efecto, el acuerdo de liquidación incluye un argumento novedoso respecto de la utilizada en el acta de disconformidad, sin embargo, se trata de un plus de motivación que en ningún caso ha mermado las posibilidades de defensa del reclamante ni desvirtúa los motivos de exclusión del régimen referidos en el Acta de disconformidad; que la proporcionalidad constituye un requisito de la escisión tanto a efectos mercantiles como para la aplicación del régimen fiscal especial que pretende la reclamante, siendo cuestión pacífica entre las partes la inexistencia de proporcionalidad en el reparto de valores representativos de las sociedades beneficiarias entre los socios de la sociedad extinguida, por lo que de acuerdo con el apartado 2º del artículo 76.2 LIS -sin que le corresponda, dice el TEAR, enjuiciar su validez pese a las reservas que tenga la Comisión Europea-, dicha desigualdad sólo se permite en tanto lo transmitido tenga con anterioridad el carácter de rama de actividad, teniendo en cuenta que lo que persigue la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre, es facilitar operaciones de reestructuración empresarial, no de conceder exenciones por transmisiones de elementos patrimoniales aislados, compartiendo la conclusión del acuerdo liquidatorio acerca de la inexistencia de ramas de actividad en los bloques escindidos y transmitidos; que en el presente caso la adjudicación de bloques patrimoniales equivalentes a dos empresas de nueva creación, cuyos objetos sociales son idénticos al de la entidad original, continuándose desde el momento de la escisión por las dos sociedades beneficiarias la misma actividad, arrendamiento de bienes inmuebles, con las mismas fuentes de ingresos procedentes fundamentalmente de la explotación de tales inmuebles a la muerte del matrimonio fundador de la entidad extinguida, continuándose la misma actividad en sus herederos, parece que tuvo como único fin el reparto de un patrimonio común mortis causa, sin que dicho reparto pueda justificarse como un motivo económico válido tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, y en ello incide el acuerdo recurrido: no cabe apreciar la existencia de un motivo económico válido porque la finalidad perseguida, y así se constata en las actividades desarrolladas por las sociedades beneficiarias de la escisión, era la distribución patrimonial de GILMENEZ SL, sin que la actividad llevada a cabo por ella hubiera supuesto una reestructuración empresarial o racionalización de los elementos personales y patrimoniales en el sentido declarado por los criterios jurisprudenciales de este Alto Tribunal; y que, aunque no cabe denegar la aplicación del régimen especial si no se acredita plenamente la existencia de un objetivo espurio de fraude o evasión fiscal, en este caso la operación parece tener como único fin el reparto del patrimonio común, sin que dicho reparto tuviese la trascendencia tributaria que la norma fiscal exige para hacer viable la aplicación del régimen fiscal especial el artículo 96.2 del TRLIS, no apreciándose en definitiva la existencia de motivos económicos válidos para realizar la operación, más allá del ahorro fiscal que supone el diferimiento de la tributación, por lo que procede confirmar el Acuerdo de liquidación.

La entidad mercantil GIL SANTANA, S.L., alega en la demanda tres motivos de impugnación: cumplimiento del requisito para la transmisión de bases impositivas negativas ex artículo 84.2 LIS por extinción de la entidad transmitente como consecuencia de la escisión total en las dos nuevas sociedades; sobre la exigencia de la norma

nacional de Rama de Actividad en las escisiones totales e infracción del art. 2 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo; y sobre el motivo económico válido como argumento introducido ex novo con indefensión por el órgano liquidador.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que el acuerdo de liquidación no rectifica la propuesta por considerarla errónea en alguno de sus elementos -presupuesto al que se refiere el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007- antes al contrario, el acuerdo de liquidación la confirma, y en contestación a las alegaciones del interesado, procede a realizar una explicación más profunda del fundamento para liquidar, que siempre es el mismo: la improcedencia de la aplicación del régimen especial a la escisión toda vez que no concurren los requisitos impuestos en la ley para su aplicación; que dado que el recurrente ha tenido la oportunidad de alegar en varias ocasiones cuanto pudo alegar en aquel trámite, desestimándose siempre con arreglo al mismo fundamento su pretensión, incluso de haberse omitido el trámite de audiencia por concurrir el presupuesto del 188 del Real Decreto 1065/2007 referido a la rectificación del acta, ninguna indefensión puede entenderse producida; en lo demás, reproduce esencialmente los argumentos de la resolución del TEAR determinantes de la desestimación de la reclamación económico-administrativa.

**Segundo.** *Sobre la inaplicación del régimen especial de escisiones por inexistencia de ramas de actividad; requisito no exigible. Régimen aplicable. Estimación del motivo.*

Con carácter previo debemos analizar, para rechazar, el alegato de la recurrente de que se cumple el requisito para la transmisión de bases imponibles negativas ex artículo 84.2 LIS por extinción de la entidad transmitente como consecuencia de la escisión total en las dos nuevas sociedades.

El artículo 84 LIS, sobre subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias, dispone que " 1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

2. Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) La extinción de la entidad transmitente".

Pues bien, al entender de la Sala el artículo 84.2 a) LIS que invoca la recurrente no regula un supuesto autónomo de transmisión a la entidad adquirente de bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente cuando se produzca la extinción de ésta por cualquier motivo -lo que aquí acontece-, sino sólo cuando dicha extinción es la consecuencia de alguna de las operaciones mencionadas en los artículos 76 u 87 LIS, lo que en definitiva nos reconduce al examen de si es o no de aplicación al caso el régimen especial contemplado en dichos preceptos y al que seguidamente nos referimos.

Dentro del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ( LIS), los artículos 76 y siguientes regulan el denominado régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea; y el artículo 76.2, en lo que ahora interesa, establece que " 1.º Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

(...)

2.º En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad".

En el presente caso no se discute que la mercantil GILMÉNEZ, S.L., cuya única actividad era el arrendamiento de bienes inmuebles de la misma naturaleza, se escinde totalmente en dos entidades que pasan a ser participadas, cada una de ellas, por un grupo familiar; es decir, que nos encontramos ante una escisión total no

proporcional por falta de la denominada "proporcionalidad cualitativa" en la medida en que a los socios de la sociedad escindida no se les adjudican valores representativos del capital de todas las sociedades beneficiarias en la proporción que ostentaban en el capital de la escindida, sino que los socios de la escindida quedan agrupados en dos grupos familiares diferentes, y a los socios de cada uno de estos grupos se les atribuyen únicamente valores representativos del capital de una de las sociedades beneficiarias.

Por esta razón, y por exigencia del requisito relativo a "rama de actividad" del artículo 76.2.2º LIS -aquí no concurrente- la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad, primero, y en el acuerdo liquidatorio, después, rechazan pueda someterse dicha escisión total no proporcional al régimen especial, con la consecuencia de que no se transmiten a las sociedades escindidas las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar.

En lo esencial, si bien la recurrente admite que no concurre la condición relativa a la existencia previa de diferentes ramas de actividad pues nos encontramos ante una única actividad o explotación económica en sede de la entidad escindida, sin embargo, alega que dicha exigencia no es aplicable al caso invocando el efecto directo vertical del artículo 2 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009 (la Directiva), entendiéndose que sólo exige una proporcionalidad cuantitativa, que aquí se respeta, pero no una proporcionalidad cualitativa; dicho precepto establece que: " 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".

Pues bien, se suele decir que este régimen fiscal especial se caracteriza por su neutralidad y diferimiento y cuya intención se encuentra en evitar que la fiscalidad represente un impedimento o traba para la toma de decisiones empresariales dentro del ámbito de las modificaciones estructurales. En efecto, señalan los considerandos de la Directiva que "(2) Las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros pueden ser necesarios para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, y para garantizar así el buen funcionamiento de dicho mercado. Dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Por consiguiente, es importante establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado interior, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional..

(7) El régimen de diferimiento, hasta su realización efectiva, de la tributación de plusvalías correspondientes a los bienes aportados, aplicado a los de dichos bienes destinados al citado establecimiento permanente, permite evitar la tributación de las plusvalías correspondientes, al tiempo que se garantiza su gravamen ulterior por parte del Estado miembro de la sociedad transmitente en el momento de su realización".

Como vemos, el concepto de escisión total es idéntico en ambas normas, si bien la Directiva no establece previsión específica alguna para el supuesto de que la transferencia de la totalidad del patrimonio no se efectúe "con arreglo a una norma proporcional", ni tampoco qué ha de entenderse por "norma proporcional de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación".

Así las cosas, una primera aproximación nos podría llevar a considerar que, a diferencia de la norma estatal, la Directiva no contempla previsión específica alguna para los supuestos de atribución a los socios de valores representativos del capital de las beneficiadas en proporción distinta a la que tenían en la escindida, sencillamente porque sobreentiende que cualquier atribución en proporción distinta, sin excepción (cuantitativa o cualitativa), incumple el requisito de la proporcionalidad, de lo que resultaría la inaplicación sin más del régimen especial, con un resultado más restrictivo del que se deriva de la norma estatal.

Otra interpretación posible, postulada por la recurrente, es que la Directiva únicamente exige una proporcionalidad cuantitativa, es decir, que el valor económico de la participación, antes y después de la realización de la escisión, sea igual en el socio, con independencia de en qué empresas participe -lo que aquí concurre-, y no una proporcionalidad cualitativa que se produce cuando cada uno de los socios tiene una participación en todas y cada una de las sociedades beneficiarias en la misma proporción que tuviese en la sociedad que se escinde, lo que aquí no acontece, siendo en este caso la norma estatal más restrictiva que la del Derecho de la Unión, aparte de que la exigencia de rama de actividad autónoma y diferenciada en sede de sociedad transmitente excluye del régimen fiscal especial a todas las entidades que, como la que aquí nos ocupa, realizan una sola actividad económica, aun cuando los elementos patrimoniales aportados puedan ser la base material de una explotación económica, no discutiéndose en este caso que la sociedad escindida desarrollaba una actividad económica que las beneficiarias han seguido desarrollando con el respectivo patrimonio recibido de aquélla.

Desde luego, no podemos obviar el criterio de las SSTS de 20 de julio de 2014, recursos 3569/2011 y 5175/2011, que analizan preceptos reguladores del Impuesto sobre Sociedades similares al aquí aplicable y en relación a un concepto de escisión total también similar de la anterior Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, sin que, correlativamente, el Alto Tribunal hubiese apreciado contravención alguna de la norma estatal con el Derecho de la Unión; así, tras el análisis de la normativa estatal y comunitaria que ha venido regulando la materia hasta ese momento, el Tribunal Supremo concluye que « Reciben la denominación de "escisiones no proporcionales" aquellas que no cumplen la regla de la proporcionalidad cualitativa», y que « Una interpretación finalista del precepto debe llevar a entender que los patrimonios adquiridos tendrían que tener las notas características de una rama de actividad también en la entidad transmitente.

Esta norma introduce una regulación que se sigue manteniendo en el vigente artículo 83.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (modificado por el apartado dos del artículo 3º de la Ley 16/2013, de 29 de octubre), que señala que "en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad".

La clave está en que la entidad resultante de la escisión adquiera un patrimonio que constituya una rama de actividad. Si es así, estaremos ante una verdadera escisión, que podrá beneficiarse del régimen de diferimiento, contemplado actualmente en el Capítulo VIII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades».

Ello no obstante, esta Sala aprecia la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que, en aplicación del efecto directo vertical del Derecho de la Unión en relación con las Directivas europeas objeto de transposición insuficiente, permiten acoger la interpretación más favorable a las escisiones totales cualitativamente no proporcionales pretendida por la recurrente, y es que:

a) Las citadas SSTS de 20 de julio de 2014 ya incluían un voto particular del Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco en el sentido de que, ante las dudas interpretativas planteadas en el caso, había que someter al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la cuestión de: si una escisión total cualitativamente desproporcionada constituye una escisión a los efectos de la Directiva 90/434/CEE; para el caso de obtener una respuesta afirmativa a ese interrogante, resultaba menester saber si desde la mencionada Directiva cabe someter a tal clase de escisiones, para el disfrute del régimen de neutralidad fiscal, a una condición como la establecida por el legislador español en el mencionado artículo 97.2.2º); en caso de nueva contestación positiva, procedía cuestionarse si resulta posible exigir (como hace el pronunciamiento de esta Sala, añadiendo un requisito ausente del texto de la norma interna) la existencia de la rama de actividad, al menos de forma incipiente, en la entidad escindida; y para el caso de que la solución fuese afirmativa, habría que preguntar finalmente si resulta posible concluir la no sujeción de la operación de escisión al impuesto sobre el valor añadido y, al mismo tiempo, la inaplicación del régimen de neutralidad fiscal en el impuesto sobre sociedades por incumplimiento del mencionado requisito, siendo así que, desde la disciplina comunitaria, ambos regulaciones pivotan sobre el principio de neutralidad fiscal.

Dicho voto particular contiene, entre otras, las siguientes consideraciones: « No cabe exigir de facto la "proporcionalidad cualitativa" para disfrutar del régimen de neutralidad fiscal en las escisiones totales de sociedades con una única actividad económica que vengan motivadas por desavenencias graves entre los socios, en perjuicio de la continuidad de la propia actividad económica.

Resulta contrario a ese régimen, además de ilógico, colegir que las escisiones totales cualitativamente desproporcionadas sólo puedan disfrutar del régimen de neutralidad fiscal, si, y sólo si, el número de ramas en que se escinde totalmente la sociedad coincide con el número de actividades económicas que aquélla realizaba, al menos de forma incipiente. Exigencia ausente del tenor literal del artículo 97.2.2º) de la Ley 43/1995.

Mediante la decisión mayoritaria, este Tribunal Supremo, que resuelve en última instancia, se erige en aventurado intérprete del ordenamiento jurídico de la Unión Europea sin plantear, como le resultaba obligado, la pertinente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia [véase el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO, serie C, número 326, de 26 de octubre de 2012, p. 47)]».

b) Aunque es evidente que el voto particular pone de relieve que el posible planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE fue objeto de debate por el Alto Tribunal y que la mayoría lo rechazó, sin embargo, no podemos ignorar que con posterioridad la Comisión de la Unión Europea abrió al Estado español el procedimiento de infracción 2018/4084 frente a la transposición de la Directiva 90/434/CEE, por entender que el requisito de la existencia de ramas de actividad que nuestra norma establece para el acogimiento al régimen especial de las operaciones de escisión total no proporcionales resulta contrario a la voluntad de la Directiva 90/434/CEE, habiendo enviado en fecha 27 de noviembre de 2019 dictamen motivado a España solicitando la eliminación de dicha condición indebidamente restrictiva a las operaciones de reorganización empresarial, y ello bajo advertencia de que si España no actuaba en el plazo de dos meses podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia.

c) No consta a esta Sala el resultado de dicho procedimiento de infracción, pero su propia incoación no vendría sino a confirmar una interpretación que resulta de la literalidad de la Directiva, la cual se limita a exigir una atribución participativa a los socios en las sociedades beneficiarias proporcional a la que ostentaban en la escindida,

sin que de ello se desprenda sin más el requisito de que dicha atribución proporcional deba proyectarse necesariamente sobre todas y cada de las nuevas sociedades. No deducimos, pues, la exigencia de esa doble proporcionalidad -cuantitativa y cualitativa-, señaladamente restrictiva, máxime cuando el parámetro mismo de "proporcionalidad" es genuinamente cuantitativo, es decir, referido a la conservación del valor económico que los socios tenían en la sociedad escindida de forma que los derechos económicos antes y después de la escisión fueran coincidentes, conservación de valor que no tiene por qué proyectarse irremediamente sobre cada una de las sociedades beneficiarias. De hecho, el concepto "rama de actividad" se proyecta por la Directiva única y exclusivamente sobre las escisiones parciales, siendo por completo ajeno a las escisiones totales.

d) Es sabido que las consideraciones de derecho material no sirven por sí solas para enjuiciar los hechos desde la perspectiva del derecho tributario; como dice la STS de 23 de enero de 2014, recurso 3834/2011, también en un caso de operación en la que se pretendía aplicar el régimen especial de diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades, « La validez del negocio a efectos civiles o mercantiles, en modo alguno perturba la calificación que la operación merece a efectos fiscales, que tiene como punto esencial comprobar si la operación llevada a cabo tiene como objetivo o finalidad el previsto en el concreto régimen fiscal».

Y aunque es cierto que el artículo 69 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (LME), también contiene el principio general de que la escisión total está sometida a la regla de la proporcionalidad (" Se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde"), sin embargo, el propio artículo 76 LME -al igual que el párrafo segundo del artículo 252.2 del hoy derogado TRLSA- permite salvar dicha norma de atribución proporcional, en su específica vertiente de proporcionalidad cualitativa, con la sola condición del consentimiento individual de los afectados (" En los casos de escisión total o de escisión parcial con pluralidad de sociedades beneficiarias, siempre que no se atribuyan a los socios de la sociedad que se escinde acciones, participaciones o cuotas de todas las sociedades beneficiarias, será necesario el consentimiento individual de los afectados"). Es fácil entender, pues, que la denominada proporcionalidad cualitativa es una previsión dirigida únicamente a garantizar el derecho individual de los socios "afectados" y, como tal, plenamente disponible por estos. Salvo lo que luego se dirá en cuanto a la cláusula antiabuso, la Sala no alcanza a comprender por qué un requisito en origen mercantil y disponible como el de la proporcionalidad cualitativa puede llegar a erigirse fatalmente en impedimento absoluto para que determinadas escisiones totales -las de sociedades con una única actividad económica no susceptible de desagregación en más de una rama de actividad- no puedan acogerse a los beneficios del régimen fiscal, vulnerando así el propósito de la Directiva comunitaria de favorecer este tipo de operaciones de reestructuración empresarial.

Desde esta perspectiva también puede sostenerse que la Directiva, aun exigiendo el requisito de proporcionalidad, admite que se cumpla en los términos de las respectivas legislaciones mercantiles nacionales, en el caso de España mediante el consentimiento individual de los afectados ex artículo 76 LME, por lo que una vez cumplido el requisito de proporcionalidad con el mencionado consentimiento, la exigencia adicional de la rama de actividad implicaría una infracción, por restrictiva, de la Directiva.

Y e) No obstante lo hasta aquí expuesto, la doctrina pone de relieve -así, Eduardo Sanz Gadea en "La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo respecto del régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial", publicado en Instituto de Estudios Fiscales- que "el resultado práctico de una escisión total no proporcional se acerca extraordinariamente al derivado de la disolución con liquidación: en la disolución con liquidación los activos se adjudican a cada uno de los socios en pago de su cuota de liquidación, en tanto que en la escisión total no proporcional esos activos se adjudican a las entidades beneficiarias controladas por cada uno de los socios", y que "tal realidad impulsó a la Inspección tributaria a regularizar bajo el argumento de que, en ciertos casos, bajo la escisión total no proporcional anidaba el objetivo de disolver el vínculo social y proceder a la división del patrimonio común, eludiendo la tributación, más gravosa, propia de la disolución con liquidación". A este impulso regularizador parece obedecer la liquidación aquí cuestionada cuando refiere que "En este caso, el objetivo real y final de la escisión total realizada ha sido la separación de los dos grupos familiares" y que "La escisión total realizada al amparo del régimen especial de la LIS pretendía como objetivo la división del patrimonio de GILMENEZ, S.L. entre los dos grupos familiares que integraban su capital, así como el traspaso de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores, de elevado importe, a las sociedades beneficiarias de la escisión, con el consiguiente ahorro fiscal en las sociedades escindidas. Además, no se ha acreditado en el procedimiento la finalidad de reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación".

En este sentido es sabido que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido, en general, por las Directivas europeas en materia tributaria, habiendo declarado reiteradamente el TJUE que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta. Precisamente para evitar este efecto de fraude o evasión fiscal ambas Directivas incluyeron

una reserva de competencia autorizando a los Estados miembros a no aplicar en todo o en parte sus disposiciones, incluidas las ventajas fiscales, o a denegar el disfrute de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tuviese como objetivo principal o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; son las cláusulas antiabuso recogidas en el actual artículo 15.1 de la Directiva y 89.2 LIS a las que seguidamente nos referiremos y que responden a la voluntad de evitar situaciones abusivas en las que, al amparo del régimen especial, se pudieran desarrollar operaciones que produzcan desplazamientos patrimoniales entre los socios afectados, con un efecto práctico similar al de la separación de socios e, incluso, como hemos dicho, al de la disolución con liquidación de una sociedad.

Ahora bien, al entender de la Sala carece de justificación que los riesgos de elusión fiscal mediante escisiones totales no proporcionales se sitúen en el ordenamiento nacional en sede, previa, de exigencia de transmisión de "rama de actividad" de la escindida a las beneficiarias en lugar de analizarlos en sede de cláusula antiabuso comprensiva de cualquier tipo de propósito fiscalmente espurio. Dicho de otro modo, la existencia de una cláusula específica antiabuso hace innecesario -restricción no justificada desde la perspectiva del Derecho de la Unión- exigir el requisito adicional de que los patrimonios adquiridos por las beneficiarias de la escisión constituyan "ramas de actividad", condición de imposible cumplimiento en supuestos de actividad única o una sola organización empresarial como el que aquí nos ocupa.

Por todo lo expuesto entendemos que al amparo de la Directiva no cabe rechazar el régimen fiscal especial por la sola circunstancia de que la falta de proporcionalidad cualitativa no venga acompañada de una transmisión de ramas de actividad, lo que supone la estimación de este motivo de impugnación.

### **Tercero.** *Sobre la ausencia de motivos económicos válidos: irrelevancia. Estimación del motivo.*

En el presente caso el acuerdo liquidatorio, tras señalar que "A juicio de esta instancia, todo lo expuesto con anterioridad determinaría por si la inaplicación del régimen especial de neutralidad puesto que en la escisión total no proporcional realizada por GILMENEZ, S.L. no se cumple la condición de que el patrimonio escindido constituya una rama de actividad", motivo rechazado por esta Sala, añade que "además, a juicio de esta instancia, concurre una segunda circunstancia que determina de forma adicional la inaplicación del régimen especial: la inexistencia de un motivo económico válido", y que "En nuestro caso, se pone de manifiesto que no ha existido una reestructuración de la actividad de la sociedad escindida, porque ambas beneficiarias realizan la misma actividad, y la sociedad escindida venía funcionando con normalidad, sin perjuicio de las desavenencias de los grupos familiares que, a nuestro juicio, no constituyen un motivo económico válido que permita el diferimiento de la tributación".

En relación con esta segunda circunstancia adicional apreciada ex novo en el acuerdo liquidatorio la recurrente alega vulneración del artículo 188 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), en cuya virtud "3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe que, en su caso, se haya emitido y de las alegaciones eventualmente presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda, que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada".

Al entender de la Sala el concepto "rectificación de la propuesta contenida en el acta" que exige un trámite de alegaciones aquí no concedido, no comprende únicamente supuestos de rectificación cuantitativa -el acuerdo, en efecto, confirma la propuesta de liquidación cuota cero contenida en el acta de disconformidad-, sino también supuestos en los que, sin variar la cuota, se introduce por primera vez un motivo potencialmente relevante no suscitado por el actuario -ni cuestionado en el expediente- en orden al rechazo global del régimen especial. No se trata aquí de un motivo "adicional" o "a mayor abundamiento", sino un motivo de singular trascendencia en estos casos por sumamente controvertido administrativa y judicialmente que, desde luego, mereció el trámite de alegaciones reglamentariamente previsto que la Inspección de los tributos pudo y debió cumplir.

Sólo por esta consideración habría de rechazarse la circunstancia adicional apreciada por el acuerdo liquidatorio, pero es que, además, efectúa una interpretación del concepto "motivo económico válido" que no se corresponde con el que se desprende de la Directiva. La liquidación impugnada, tras señalar, como ya vimos, que "La escisión total realizada al amparo del régimen especial de la LIS pretendía como objetivo la división del patrimonio de GILMENEZ, S.L. entre los dos grupos familiares que integraban su capital, así como el traspaso de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores, de elevado importe, a las sociedades beneficiarias de la escisión, con el consiguiente ahorro fiscal en las sociedades escindidas. Además, no se ha acreditado en el procedimiento la finalidad de reestructuración o la racionalización de las actividades de las

entidades que participan en la operacion. Por lo tanto, resulta improcedente la aplicacion del regimen especial de diferimiento a la escision llevada a cabo, con las consecuencias que se exponen en el siguiente fundamento del presente acuerdo...", añade lo siguiente sobre posible sancionabilidad de la conducta: "A juicio del actuario, compartido por esta instancia, aunque no se ha realizado una escision de ramas de actividad y la separacion de socios no constituye un motivo economico valido, no consideramos que se haya acreditado que la unica finalidad era obtener una ventaja fiscal, maxime cuando no se han producido plusvalias en los inmuebles transmitidos cuya tributacion se pretendiera diferir. Este hecho nos lleva a considerar que no concurre el necesario grado de culpa en la conducta de la obligada tributaria".

Pues bien, la cláusula antiabuso ex artículo 89.2 LIS establece 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". Esta cláusula pretende transponer la correlativa del artículo 15 de la Directiva, en cuya virtud, " 1. 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 operacion, puede constituir una presuncion de que esta operacion tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal".

Así las cosas, cabe significar lo siguiente:

a) Al amparo del artículo 89.2 LIS se ha llegado a entender que los motivos economicos validos son un requisito de aplicacion del regimen fiscal cuya existencia debia ser probada por el interesado. Sin embargo, del propio tenor de la cláusula antifraude de la Directiva y de la doctrina del TJUE que la interpreta se deduce que la ausencia de motivos económicos válidos se configura únicamente como presunción iuris tantum de que el objetivo principal -o uno de los objetivos principales- es el fraude o la evasión fiscal, pero no como requisito autónomo e indispensable para la aplicación del régimen especial a las operaciones en cuestión, que es lo que precisamente resulta del acuerdo liquidatorio en función de aquella interpretación del artículo 89.2 LIS.

En relación con la anterior Directiva 90/434/CEE, la STJUE de 17 de julio de 1997, recurso C-28/95, caso Leur-Bloem, declara que: « 38 En segundo lugar, procede señalar que la letra a) del apartado 1 del artículo 11 autoriza a los Estados miembros a no aplicar en todo o en parte las disposiciones de la Directiva, incluidas las ventajas fiscales a que se refiere el procedimiento principal, o a denegar el disfrute de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo principal o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

39 La letra a) del apartado 1 del artículo 11 precisa que, en el marco de esta reserva de competencia, el Estado miembro puede constituir una presunción de fraude o de evasión fiscal cuando «una de las operaciones contempladas [...] 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».

40 Por tanto, de las letras d) y h) del artículo 2 así como de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 se deduce que los Estados miembros deben conceder las ventajas fiscales previstas por la Directiva a las operaciones de intercambio de acciones a que se refiere la letra d) del artículo 2 de la Directiva, a menos que estas operaciones tengan como objetivo principal o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. A este respecto, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que estas operaciones no se hayan efectuado por motivos económicos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal.

41 No obstante, para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma. Es jurisprudencia reiterada que tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional (véase, en este sentido, la sentencia de 31 de marzo de 1993, Kraus, C-19/92 , Rec. p. I-1663, apartado 40).

42 Este examen puede incluir, eventualmente, los elementos mencionados por el órgano jurisdiccional nacional en las letras a) a d) de la segunda cuestión. No obstante, ninguno de estos elementos puede considerarse decisivo por sí solo. En efecto, una fusión o una reestructuración realizada mediante un intercambio de acciones en la que intervenga una sociedad de nueva creación que, por tanto, no posee una actividad empresarial propia, puede considerarse efectuada por motivos económicos válidos. De la misma forma, tales motivos pueden hacer necesaria

la reestructuración jurídica de sociedades que constituyen ya una entidad desde el punto de vista económico y financiero. Tampoco cabe excluir, aunque pudiera constituir un indicio de fraude o de evasión fiscal, que una fusión mediante canje de acciones destinada a crear una estructura determinada para un período limitado, y no de forma duradera, pueda obedecer a motivos económicos válidos.

43 A falta de disposiciones comunitarias más precisas relativas a la aplicación de la presunción prevista en la letra a) del apartado 1 del artículo 11, corresponde a los Estados miembros determinar, respetando el principio de proporcionalidad, las modalidades necesarias al objeto de aplicar esta disposición.

44 No obstante, el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones basándose en criterios como los mencionados en las letras a) a d) de la segunda cuestión, tanto si se ha producido efectivamente la evasión o el fraude fiscal, como si no, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva. Lo mismo sucedería si una norma de este tipo incluyera una mera posibilidad de excepción cuya aplicación por parte de la autoridad administrativa fuera facultativa.

45 Esta interpretación es conforme a los objetivos de la Directiva así como a los de su artículo 11. En efecto, según su primer considerando, el objetivo perseguido por la Directiva consiste en establecer normas fiscales neutras respecto a la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional. Este mismo considerando señala también que las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. El único supuesto en que los Estados miembros pueden denegar la aplicación de la Directiva, según su artículo 11 y según su último considerando, es cuando la operación contemplada tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal».

Y la más reciente STJUE de 8 de marzo de 2017, recurso C-14/16, asunto Euro Park, en relación con la normativa francesa (el beneficio de la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a las aportaciones de bienes por parte de una sociedad francesa a una sociedad establecida en otro Estado miembro se somete a un procedimiento previo en el cual, con el fin de obtener dicho beneficio, el contribuyente debe acreditar que se cumplen tres requisitos, concretamente: i) que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico, ii) que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales y iii) que la mecánica de la operación permite garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales), el TJUE dice que « el régimen fiscal común establecido por la Directiva 90/434 , que engloba diversas ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de esta última, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales... que, en virtud del artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o retirar el beneficio de las mismas sólo excepcionalmente y en casos particulares; ... Dado que dicha disposición establece una excepción a la regla general contenida en la Directiva 90/434 , esto es, el beneficio del régimen fiscal común aplicable a las operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación de esa misma Directiva, la referida disposición debe interpretarse de forma restrictiva; ... mientras que la Directiva 90/434 establece el principio de la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados y sólo permite denegar ese beneficio con una condición, esto es, únicamente cuando la operación contemplada tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscales (véase en este sentido la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95 , EU:C:1997:369 , apartado 45), la normativa controvertida en el asunto principal impide con carácter general reconocer dicho beneficio, salvo que el contribuyente cumpla antes los requisitos, formal y material, que establece dicha normativa; ... en la medida en que la referida normativa supedita la concesión de dicho beneficio a los tres requisitos a los que se ha hecho referencia, amplía el ámbito de aplicación de la reserva de competencia de los Estados miembros más allá de lo que se establece en el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 ; ... en cuanto a la presunción de fraude y de evasión fiscales que establece el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 , debe recordarse que esta disposición sólo permite a los Estados miembros establecer una presunción de fraude o de evasión fiscales en el supuesto de que la operación contemplada tenga como único objetivo obtener una ventaja fiscal y, por tanto, no se efectúe por motivos económicos válidos; ... de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al transponer el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales; ... el Tribunal de Justicia ya ha puntualizado, a este respecto, que, para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se han producido o no

efectivamente el fraude o la evasión fiscales, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscales e iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva; ... Pues bien, en la medida en que la normativa controvertida en el asunto principal exige de forma sistemática e incondicional, para conceder el beneficio de la tributación diferida de las plusvalías en virtud de la Directiva 90/434, que el contribuyente acredite que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico y que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba de la falta de motivos económicos válidos o de indicios de fraude o evasión fiscales, esta normativa establece una presunción general de fraude o evasión fiscales».

En definitiva, la cláusula antiabuso comunitaria recoge el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso del derecho, remitiendo a los Tribunales nacionales la función de juzgar si la operación enjuiciada es abusiva, siendo pertinente valorar a tal efecto los motivos por los cuales se ha realizado la misma; pero debemos insistir en que los motivos económicos válidos o la reestructuración o la racionalización no constituyen requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial sino sólo circunstancias cuya ausencia fundamenta la presunción de fraude o evasión fiscal teniendo en cuenta, además, que la mera ventaja fiscal no implica, necesariamente, el fraude o la evasión fiscal.

Y b) Como ya hemos dicho no se discute que la sociedad escindida desarrollaba una actividad económica que las beneficiarias han seguido desarrollando con el respectivo patrimonio recibido de aquélla; tampoco que la razón de la escisión vino dada por las desavenencias -acreditadas judicialmente y no cuestionadas en el acuerdo liquidatorio- entre los dos grupos familiares. De hecho, el acta de disconformidad refiere que "Tal y como consta en el proyecto de escisión total, con posterioridad al fallecimiento de los dos cónyuges que eran titulares de 10.757 participaciones sociales de las 10.758 que integraban la sociedad GILMENEZ, S.L. (D. Cornelio y D<sup>a</sup> Berta), se plantearon diversos litigios sostenidos entre los dos grupos de socios que respectivamente han sucedido en la titularidad de las participaciones sociales procedentes de cada uno de los causahabientes. Dicha situación de división y controversia hizo difícilmente gobernable la sociedad, por lo que todos los socios (uno y otro grupo) finalmente alcanzaron un acuerdo para proceder a separar los activos de la sociedad GILMENEZ, S.L., mediante la constitución de dos nuevas sociedades, de manera que cada uno de los dos grupos constituya una nueva e independiente sociedad mercantil, a la que se atribuirán determinados activos, procediendo correlativamente a la extinción de la compañía escindida".

Ahora bien, al margen de si tales discrepancias entre socios -a las que se refiere la STS de 17 de marzo de 2016, recurso 2581/2014, como causa que hacía imposible la viabilidad de la empresa- constituyen o no un motivo económico válido, lo decisivo a los efectos antifraude que aquí nos ocupan es que el propio acuerdo liquidatorio reconoce que no se había acreditado que "la única finalidad era obtener una ventaja fiscal, maxime cuando no se han producido plusvalías en los inmuebles transmitidos cuya tributación se pretendiera diferir"; es decir, si se admite expresamente que la única finalidad -principal objetivo, según la Directiva y artículo 89.2 LIS- no era obtener una ventaja fiscal -implícita en el régimen especial-, no sólo es irrelevante sino incluso improcedente efectuar consideraciones acerca de la calificación de los motivos que la justifican (el régimen especial « se aplica indistintamente a todas las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de esta última, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales», según doctrina citada del TJUE), pues, reiteramos, el análisis sobre la ausencia de motivos económicos válidos sólo sirve en cuanto indicio o presunción del único o principal propósito fiscal perseguido de suerte que, rechazado éste, aquél análisis deviene irrelevante, todo lo cual nos lleva a estimar igualmente este motivo de impugnación.

#### **Cuarto. Costas procesales.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, no procede efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales habida cuenta la naturaleza extraordinariamente controvertida de la cuestión litigiosa.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil GIL SANTANA, S.L., contra la Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. NUM000), que se anula, al igual que el acuerdo liquidatorio del que trae causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés

casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.