

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 15-10-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1909/2025

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Escisiones. Escisión total o parcial. La entidad A se plantea dos alternativas de reestructuración. Por un lado, una escisión total, que consistiría en disolver la entidad A y crear dos nuevas sociedades, una de ellas recibiría la actividad industrial y la otra el patrimonio inmobiliario que posteriormente alquilaría a la primera. Por otro lado, se plantea también una escisión parcial: segregar los inmuebles a una nueva sociedad manteniendo la actividad en A, o viceversa. Se pregunta si estas alternativas de reestructuración podrían acogerse al régimen de neutralidad fiscal. Si la operación a la que se refiere la consulta se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 5/2023, cumpliría, en principio, con las condiciones establecidas en el art. 76.2.1º. a) de la LIS para ser considerada como una operación de escisión total. En cuanto a la primera alternativa, en la medida en que los socios de la entidad escindida, la entidad A, van a recibir participaciones en cada una de las entidades beneficiarias de la escisión de manera proporcional a su participación en aquélla, la aplicación del régimen fiscal de neutralidad no requiere que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad. Por tanto, la operación descrita podría, en principio, acogerse al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS. La aplicación del régimen de neutralidad fiscal determinará, en aplicación del art. 77 de la LIS, que no se integren en la entidad transmitente las rentas que se ponen de manifiesto con ocasión de la operación de escisión total. Igualmente, según el art. 78 LIS, en el ámbito de las entidades adquirentes se mantendrán, a efectos fiscales, los valores y la antigüedad que tenían en la entidad transmitente los elementos patrimoniales recibidos con ocasión de la escisión. Los socios residentes en España, siguiendo el art. 81 LIS, tampoco integrarán rentas en su base imponible por la recepción de valores, conservando la valoración fiscal de los entregados. Respecto a la segunda alternativa, cabe señalar que, sólo podrán disfrutar del régimen de neutralidad fiscal, aquellas operaciones de escisión parcial en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación en sede de la adquirente, manteniéndose bajo la titularidad de la entidad escindida elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad. Esto exige implícitamente que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista previamente en sede de la transmitente, cuestión que se podrá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá a los órganos competentes en materia de comprobación de la AEAT. Dado que, no parece que los elementos patrimoniales segregados determinen la existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, sino que simplemente se trata de elementos patrimoniales aislados, la operación planteada no cumpliría lo dispuesto en el art. 76.2.1º, letra b) de la LIS y no procedería la aplicación del régimen de neutralidad fiscal. No se debe olvidar que, si el objetivo principal perseguido con la operación de reestructuración fuese el fraude o la evasión fiscal, lograr una ventaja fiscal espuria o ilegítima, entraría en juego la cláusula contenida en el artículo 89.2 de la LIS y procedería eliminar la referida ventaja fiscal ilegítima.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, entidad A es una sociedad limitada con actividad económica, constituida en 1988, y cuyo objeto social es la elaboración, envasado y comercialización de preparados alimenticios, y en general, de los productos, componentes y materias primas aptas para la alimentación.

Para el desarrollo de su actividad cuenta con 19 empleados, así como con las patentes, marcas, instalaciones, maquinaria y demás elementos necesarios para llevar a buen término su objeto social, entre los que se encuentra la propiedad de dos Naves industriales totalmente equipadas y afectas al 100% a la actividad.

Así, la sociedad cuenta con los medios materiales y personales para la realización de la actividad que le es propia arriba referida, pero no cuenta con una estructura independiente para la gestión del patrimonio inmobiliario, al estar este último afecto al ejercicio de su actividad.

La consultante se está planteando una operación de escisión total en la que, como sociedad escindida, dividirá en dos partes la totalidad de su patrimonio social, comprensiva una de ellas de la totalidad de los

Síguenos en...



medios materiales y personales con los que realiza la actividad industrial que le es propia, y la otra comprensiva de su patrimonio inmobiliario, transmitiéndose así la totalidad de su patrimonio social en bloque a dos entidades de nueva creación, 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 dos entidades adquirentes de la aportación.

Así, a una de las nuevas sociedades, NewCo1, se le traspasaría la actividad industrial que ya viene desarrollando la entidad consultante con todos los activos y pasivos que le son propios y, a su vez, a la otra nueva sociedad, NewCo2, se le traspasarían los inmuebles, recibiendo los socios de la sociedad escindida participaciones en las nuevas entidades beneficiarias de la escisión de manera proporcional a su participación en aquella.

Una vez hecha la escisión, la nueva sociedad destinataria de los inmuebles formalizaría un contrato de arrendamiento cuyo objeto serían los inmuebles recibidos y en los que hasta ahora se ejercía la actividad industrial, siendo arrendataria la nueva sociedad receptora de la actividad industrial, la cual mantendrá tal actividad y que igualmente continuará haciendo uso de tales inmuebles si bien ahora vía alquiler.

La escisión que se pretende se haría por los siguientes motivos económicos:

- Adaptar la estructura empresarial a cada patrimonio escindido
- Compartimentar los riesgos empresariales inherentes a la actividad industrial por un lado y al patrimonio inmobiliario por otro
- Fortalecer y expandir la actividad industrial posibilitando la mayor facilidad para la captación de nuevos inversores por cuanto se rebajaría sensiblemente el precio de la participación
- Proteger el patrimonio inmobiliario separándolo del devenir de la actividad industrial
- Evitar que la identidad e imagen de la consultante como empresa comercial se pueda ver perjudicada por el devenir de los activos inmobiliarios y
- Conseguir una separación de los riesgos inherentes a la actividad industrial por un lado y a los relativos al sector inmobiliario por otro.

Alternativamente a lo expuesto, y por los mismos motivos económicos detallados anteriormente, se podría plantear hacer una escisión parcial, en la que los socios recibirían valores representativos del capital social de la entidad adquirente en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo a su vez el capital social y reservas en la cuantía necesaria, en virtud de la cual:

- a).- se mantendría la actividad industrial en la sociedad consultante y se segregaría el patrimonio inmobiliario, el cual que se aportaría a una sociedad de nueva creación, o bien,
- b).- se segregaría la actividad industrial de la sociedad consultante, el cual se aportaría a una sociedad de nueva creación y se mantendría el patrimonio inmobiliario en la consultante.

Se entiende que con esta alternativa el resultado final vendría a ser similar al pretendido anteriormente, motivo por el que también se plantea esta alternativa en la presente consulta.

Cuestión planteada:

Si la escisión total planteada podría acogerse a los beneficios fiscales regulados en el Capítulo VII. 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, regulados en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Si, alternativamente, y por los mismos motivos económicos, podría llevarse a término la escisión parcial planteada, y si esta podría acogerse a los referidos beneficios fiscales regulados en el Capítulo VII, ya sea:

- a) Manteniendo la actividad industrial en la sociedad consultante y escindiendo el patrimonio inmobiliario que se aportaría a una sociedad de nueva creación.
- b) Escindiendo la actividad industrial de la sociedad consultante, el cual se aportaría a una sociedad de nueva creación, manteniendo el patrimonio inmobiliario en la consultante.

Contestación:

Se plantea por parte del consultante la realización de una serie de operaciones de reestructuración con carácter alternativo:

1º) En primer lugar se plantea la realización de una operación de escisión total de carácter proporcional:

Sentado lo anterior, cabe traer a colación el artículo 17, apartados 3 y 4, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en virtud del cual:

“3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) (...).

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

c) (...).

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

e) (...)

f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.”

Por tanto, con arreglo a lo anterior, no se integrarán en la base imponible de las sociedades ni de los socios, las plusvalías asociadas a los elementos transmitidos con ocasión de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, salvo en aquellos supuestos en los que no resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley (artículos 76 a 89 de la LIS).

El Capítulo VII del Título VII de la LIS regula el régimen de neutralidad fiscal aplicable a las operaciones de fusión, escisión, aportación 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.

En el presente caso la sociedad consultante A plantea una operación de reestructuración empresarial consistente en una escisión total mediante la cual dividirá en dos partes la totalidad de su patrimonio social, transmitiendo el mismo en bloque a dos entidades de nueva creación, NewCo1 y NewCo 2, 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 dos entidades adquirentes de la aportación.

El artículo 76.2.1º a) de la LIS define la escisión total como aquella operación por la cual “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”.

Síguenos en...

En el ámbito mercantil, los artículos 58 y siguientes del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de trasposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, establecen, desde el punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de escisión. Concretamente, el artículo 59 del citado Real Decreto-ley define el concepto de escisión total señalando que “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 y, en su caso, cuando sea conveniente para ajustar el tipo de canje, los socios podrán recibir, además, una compensación en dinero que no exceda del diez por ciento del valor nominal de las acciones, de las participaciones o del valor contable de las cuotas atribuidas”.

En consecuencia, si la operación a que se refiere la consulta se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 5/2023, cumpliría, en principio, las condiciones establecidas en la LIS para ser considerada como una operación de escisión total a que se refiere el artículo 76.2.1º. a) de la LIS.

No obstante, el artículo 76.2.2º de la LIS 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”.

En el caso concreto planteado, en la media en que los socios de la entidad escindida, la consultante entidad A, van a recibir participaciones en cada una de las entidades beneficiarias de la escisión (NewCo1 y NewCo2) de manera proporcional a su participación en aquélla, la aplicación del régimen fiscal de neutralidad no requiere que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad. Por tanto, al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 76.2.1.a) de la LIS, la operación descrita podría, en principio, acogerse al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS, en las condiciones y con los requisitos establecidos en dicha normativa.

Por otra parte, el artículo 77 de la LIS regula el régimen de las rentas derivadas de la transmisión. En concreto, señala que:

“1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados.

(...)”.

En cuanto a la valoración de los bienes y derechos adquiridos por parte de las sociedades beneficiarias de la escisión, NewCo1 y NewCo2, el artículo 78 de la LIS establece que:

“1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

(...)”.

Por tanto, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal determinará, en aplicación del artículo 77 de la LIS, que no se integren en la entidad transmitente las rentas que se ponen de manifiesto con ocasión de la operación de escisión total desarrollada en el escrito de consulta. Igualmente, en el ámbito de las entidades adquirentes se mantendrán, a efectos fiscales, los valores y la antigüedad que tenían en la entidad transmitente los elementos patrimoniales recibidos con ocasión de la escisión, tal y como señala el artículo 78 de la LIS.

En relación con la tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión, ésta aparece regulada en el artículo 81 de la LIS en los siguientes términos:

“1. No se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español.

(...)

2. Los valores fiscales recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión, se valorarán a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida. Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

(...). ”.

De conformidad con lo anterior, los socios, residentes en territorio español no integrarán en su base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente y los valores fiscales recibidos se valorarán a efectos fiscales por el valor fiscal de los entregados.

2º) Alternativamente, se plantea la realización de una operación de reestructuración consistente en la escisión parcial proporcional de la sociedad consultante A, transmitiendo o bien la actividad industrial sin el patrimonio inmobiliario afecto a la misma o bien únicamente dicho patrimonio inmobiliario a una sociedad de nueva creación NewCo.

Al respecto, el artículo 76.2.1º, letra b) de la LIS considera escisión parcial la operación por la cual:

“b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniéndose en su patrimonio al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.”

En el ámbito mercantil, los artículos 58 y siguientes del mencionado Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, establecen, desde un punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de escisión.

Concretamente, el apartado 1 del artículo 60 del citado Real Decreto-ley define el concepto de escisión parcial de la siguiente forma: “Se entiende por escisión parcial el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes, recibiendo los socios de la sociedad que se escinde un número de acciones, participaciones o cuotas sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde y, en su caso, cuando sea conveniente para ajustar el tipo de canje, los socios podrán recibir, además, una compensación en dinero que no exceda del diez por ciento del valor nominal de las acciones, de las participaciones o del valor contable de las cuotas atribuidas y reduciendo ésta el capital social en la cuantía necesaria.”

En consecuencia, si el supuesto de hecho al que se refiere la consulta se realiza al amparo de lo dispuesto en el artículo citado de la normativa mercantil cumpliría, en principio, las condiciones establecidas en la LIS para ser considerada como operación de escisión parcial de las previstas en el Capítulo VII del Título VII de dicha Ley.

A su vez, el artículo 76.4 de la LIS establece que:

“4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan”.

Así pues, sólo aquellas operaciones de escisión parcial en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la

Síguenos en...



adquirente, manteniéndose asimismo bajo la titularidad de la entidad escindida elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad, podrán disfrutar del régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VII del Título VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad” de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas.

En definitiva, el concepto de “rama de actividad” requiere determinar la existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, perfectamente identificado en sede de la entidad transmitente y que, desde el punto de vista organizativo, forme un conjunto de elementos de activo y de pasivo de la sociedad que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Así, de la escasa información proporcionada en el escrito de consulta, parece desprenderse que, el conjunto patrimonial que se vaya a escindir y el que permanezca en la entidad escindida, no parece que constituyan, ramas de actividad diferenciada, en los términos del artículo 76.4 de la LIS, que existiera previamente en sede de la entidad transmitente y permitiera la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. Todo ello, en la medida en que la consultante pretende segregar una parte de su patrimonio consistente, bien en diversos inmuebles, o bien la actividad industrial de elaboración, envasado y comercialización de preparados alimenticios sin los inmuebles afectos a la misma, en favor de una sociedad de nueva creación NewCo. Por tanto, dado que en ninguno de los dos supuestos concretos planteados, no parece que los elementos patrimoniales segregados determinen la existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, en sede de la adquirente, sino que simplemente se trata de elementos patrimoniales aislados, la operación planteada no cumpliría lo dispuesto en el artículo 76.2.1º, letra b) de la LIS, por lo que no procedería la aplicación del régimen de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

No obstante, la existencia de una rama de actividad, en sede de la entidad consultante, que determine la existencia de una explotación que requiera de una gestión y organización diferenciada es una cuestión de hecho que el contribuyente podrá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Adicionalmente, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en relación a la operación de escisión total exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS, según el cual:

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

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

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen 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, que no es sino asegurar que la fiscalidad no sea ni un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización empresarial.

Sin embargo, cuando el objetivo principal que se persiga con la operación de reestructuración sea el fraude o la evasión fiscal, no resultará de aplicación el régimen fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, en los términos previstos en el párrafo segundo del artículo 89.2 de la LIS.

En este punto, cabe traer a colación la sentencia número 2508/2016, de 23 de noviembre de 2016, del Tribunal Supremo cuyo FJ Segundo señala que "(...) no se aplicará el régimen de diferimiento cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que 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, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Ahora bien, pueden existir otros motivos económicos válidos, que no sean la reestructuración o racionalización de las actividades de las sociedades, pues como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo, «Con tal que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que, en los términos legales, "...la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal..."».

Por tanto, los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia puede constituir una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

Continúa el Alto Tribunal, en su sentencia de 23 de noviembre de 2016, señalando que "...lo prohibido, lo que impide la aplicación del régimen especial de diferimiento no es más que se persiga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, nada más, y simple y llanamente para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurren motivos económicos válidos, integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, "tales como", aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado, siempre que estos, como se ha dicho por la jurisprudencia, se conecten con la finalidad y objetivos del régimen especial de diferimiento, esto es, hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial.".

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo en su sentencia nº 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022, ha señalado:

"La obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, de suerte que el componente fiscal ni sea disuasorio ni incentivador al efecto, se trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal; la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones estas que lo justifica. La ventaja fiscal, fuera de los casos en los que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción (...)".

En definitiva, si el objetivo principal perseguido con la operación de reestructuración fuese el fraude o la evasión fiscal, o dicho, en otros términos, fuese lograr una ventaja fiscal espuria o ilegítima, entraría en juego la cláusula contenida en el artículo 89.2 de la LIS y procedería eliminar la referida ventaja fiscal ilegítima.

Al margen de lo anterior, la eliminación de la ventaja fiscal ilegítima o abusiva sólo puede hacerse tras un análisis global del caso concreto, tal y como establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en su sentencia de 8 de marzo de 2017, en el caso Euro Park (asunto C-14/16), en cuyos párrafos 54 y 55 señala lo siguiente:

"(...) 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. En efecto, 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 ha producido o no efectivamente el fraude o evasión fiscales iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva (...)".

En el supuesto concreto planteado, la consultante señala que los motivos por los que pretende llevar a cabo la escisión planteada son los siguientes: en primer lugar, adaptar la estructura empresarial a cada patrimonio escindido. Asimismo, compartimentar los riesgos empresariales inherentes a la actividad industrial por un lado y al patrimonio inmobiliario por otro. Además, fortalecer y expandir la actividad industrial posibilitando la mayor facilidad para la captación de nuevos inversores por cuanto se rebajaría sensiblemente el precio de la participación. También proteger el patrimonio inmobiliario separándolo del devenir de la actividad industrial y evitar que la identidad e imagen de la consultante como empresa comercial se pueda ver perjudicada por el devenir de los activos inmobiliarios y, por último, conseguir una separación de los riesgos inherentes a la actividad industrial por un lado y a los relativos al sector inmobiliario por otro.

Por tanto, en el supuesto concreto planteado a la operación escisión total proporcional planteada la resultará de aplicación el régimen de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del objetivo principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

