

Fiscal

Reorganizaciones empresariales internacionales y aplicación del régimen de neutralidad fiscal en España

El Tribunal Supremo analiza, entre otras cuestiones, si cabe exigir un motivo económico válido propio para las operaciones de reestructuración efectuadas en España, aunque se realicen en el contexto de una reestructuración empresarial a nivel mundial respecto de la que no se cuestiona la existencia de motivo económico.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 16 de noviembre del 2022 (rec. núm. 89/2018) analiza varias cuestiones con interés casacional planteadas, fundamentalmente, en torno a la posibilidad de aplicar el régimen de neutralidad fiscal en nuestro país a las operaciones realizadas en el contexto de una reorganización empresarial internacional.

1. **Motivos económicos válidos en operaciones concatenadas**

Destacamos, en primer lugar, la cuestión relativa a determinar si, atendiendo al Derecho de la Unión Europea y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es correcto o no exigir un motivo económico

válido propio para las operaciones de reestructuración efectuadas a nivel nacional —en este caso, operaciones de escisión realizadas por filiales españolas—, aunque se realicen con motivo de una operación de reestructuración del grupo empresarial a nivel mundial respecto de la que no se cuestiona la existencia de motivo económico.

A esos efectos, tanto la Administración como la sentencia de instancia, al igual que ahora el abogado del Estado, no niegan la justificación de separar las actividades o líneas de negocio que el grupo mundial desarrolla, sino la necesidad de realizar dos operaciones de escisión a nivel interno para tal reestructuración. Entienden, por ello, que no concurre un motivo económico válido respecto

a la racionalización y reestructuración de las actividades de las entidades españolas y que no eran necesarias las escisiones para transmitir unas acciones a una tercera entidad.

El Tribunal Supremo, sin embargo, se aparta de dicha tesis en este fallo. A esos efectos, atendiendo tanto al Derecho como a la jurisprudencia comunitaria, basa su criterio sobre las consideraciones siguientes:

- El concepto *motivos económicos válidos* es más amplio que la búsqueda de una ventaja fiscal. La obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento y es legítima dentro de la economía de opción, de forma que la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación.
- La Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros debe interpretarse en el sentido de exigir que las autoridades nacionales competentes lleven a cabo un examen global, conjunto y detallado de la operación, caso por caso, para determinar si persigue el fraude o la evasión fiscal y comprobar si prevalecen o no los motivos económicos válidos sobre la ventaja fiscal que se adquiere.
- Es a la Administración a quien corresponde acreditar el fraude o la evasión fiscal y también la prueba de que no existe motivo económico válido.
- En el supuesto analizado se han realizado operaciones concatenadas, de forma que para la reestructuración internacional

se han llevado a cabo las dos escisiones que constituyen el núcleo de la polémica. Por tanto, lo procedente es verificar si estas operaciones concretas deben insertarse en la de reestructuración o, por el contrario, si lo que están es facilitando una posible elusión o evasión fiscal. Y ello, porque no es posible desprestigiar o desconocer un hecho —la reestructuración mundial— que, ponderado en conjunto con el resto de las circunstancias, puede servir de medida para determinar, a la postre, la corrección o no de la aplicación del régimen especial de diferimiento.

- De acuerdo con lo anterior, en este caso, existe una presunción redoblada que exigía de la Administración un doble esfuerzo, lo que omitió absolutamente con la excusa de que la reestructuración resultaba indiferente porque lo realmente importante eran las dos escisiones que se evaluaban aisladamente.

Pues bien, teniendo en cuenta todo lo mencionado, el alto tribunal entiende que en este caso lo que se ha reprochado es la simple obtención de la ventaja fiscal, ínsita en el propio régimen de diferimiento —traducida en la no tributación de las plusvalías que se hubiesen puesto de manifiesto si, en lugar de las escisiones, se hubiera realizado la enajenación de las acciones—, incurriendo así la Administración en la denominada *economía de opción a la inversa*, cuando a ella le correspondía justificar el fraude mediante la prueba de la inexistencia de motivos económicos válidos. Una cosa es —termina matizando el tribunal— que la transmisión de acciones no requiriese las escisiones que nos ocupan y otra muy diferente es que las operaciones, en este caso de escisión, tuvieran como designio único o principal la obtención de una

ventaja fiscal, extremo que no puede valorarse prescindiendo del carácter instrumental de aquéllas para alcanzar el objetivo en el que se inserta, esto es, la reestructuración mundial del grupo, algo que la Administración no ponderó y que ha conducido al tribunal a estimar este motivo opuesto por la recurrente.

2. Fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Además de lo anterior, el alto tribunal analiza también en este fallo si, respecto a operaciones complejas en relación con el impuesto sobre sociedades iniciadas el 31 de diciembre del 2003 con la extinción de un grupo fiscal seguida ésta de la constitución de otro grupo fiscal, podía la Administración en los ejercicios inspeccionados (2006 y 2007) seguir el procedimiento de fraude de ley recogido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, o bien debió aplicar los artículos 15 y 159 de la Ley 58/2003, vigente desde el 1 de julio del 2004, relativos a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

A esos efectos, y sobre la base de lo dispuesto en la disposición transitoria tercera de la Ley General Tributaria del 2003, el alto tribunal recuerda que los citados artículos 15 y 159 de la Ley 58/2003 deben aplicarse «cuando los actos o negocios objeto del informe se hayan realizado a partir de la entrada en vigor de esta ley», mientras que «a los actos o negocios anteriores les será de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963». Por tanto, el tribunal no aprecia problemas interpretativos en relación con tal disposición y concluye que, en el caso analizado, los actos y negocios con trascendencia tributaria objeto de inspección se desarrollaron en periodos posteriores

a la vigencia de la Ley 58/2003, por lo que debió seguirse el procedimiento previsto en los artículos 15 y 159 de dicho texto legal, motivo por el cual se estima la pretensión de la recurrente sobre este aspecto.

En este mismo orden de cosas, cabe recordar la doctrina del alto tribunal contenida en su Sentencia de 31 de marzo del 2021 (rec. núm. 5886/2019), en la que declaró que la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, «hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula antiabuso particular que opera como *lex specialis*, directamente derivado del Derecho de la Unión Europea».

3. Comprobación de un periodo prescrito para extender sus efectos a ejercicios no prescritos

Aclarado lo expuesto previamente, el tribunal aborda otra cuestión planteada en conexión con la anterior, esto es, si, para el caso de que se declarase la nulidad del procedimiento de fraude de ley respecto de los ejercicios 2006 y 2007, la Inspección podía comprobar el ejercicio del 2003, ya prescrito y al que le era de aplicación la Ley General Tributaria de 1963, para extender sus efectos a periodos no prescritos.

Cabe indicar que ésta es una cuestión de interés casacional anunciada por primera vez en el escrito de interposición por parte de la recurrente, que no cumplió requisito (en principio, fundamental) de haber hecho valer tal cuestión en el escrito de preparación. No obstante, el tribunal recuerda que esta regla general ha sido matizada en recientes sentencias, como la de 18 de julio del 2022 (rec.

núm. 7457/2019), introduciendo la posibilidad de que la sentencia de casación pueda extender su análisis a otras cuestiones que «guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional».

Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal Supremo repara en los siguientes datos del caso: por un lado, en el hecho de que la cuestión controvertida ya estuvo presente en el debate en la instancia, dado que existe una sentencia previa, de 16 de marzo del 2016, relativa a los ejercicios 2003 a 2005, en la que se plantearon básicamente las mismas cuestiones objeto de examen en este asunto y sobre las que se pronunció expresamente dicho fallo; por otra parte, apunta también el hecho de que la recurrente presentó su segundo escrito de preparación antes de que el propio Tribunal Supremo hubiera dictado la Sentencia de 30 de septiembre del 2019 (rec. núm. 6276/2017), que vino a matizar su doctrina anterior sobre la cuestión objeto de controversia. Dicho fallo, así como otros posteriores que han reiterado su doctrina, concluyó que «la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban».

Apreciando tales aspectos, el Tribunal Supremo considera que sí debe entrar a resolver la cuestión planteada porque presenta un indudable interés casacional objetivo, por su evidente conexión con la primera de las cuestiones seleccionadas de interés casacional objetivo, porque debe atenderse a las razones que excepcionan la limitación a entrar a dilucidar cuestiones de interés casacional planteadas por vez primera en el escrito de

interposición y porque, en definitiva, el recurso de casación comisiona a los juzgadores en la defensa de la doctrina jurisprudencial sentada, incumpléndose tal función si ante un supuesto en el que resultara aplicable, se despreciara su aplicación dejando que triunfara la de una doctrina jurisprudencial superada.

Motivando así la necesidad de resolver la cuestión planteada por la recurrente, el tribunal respalda su pretensión y concluye, de acuerdo con la citada Sentencia de 30 de septiembre del 2019, que la Administración no podía comprobar el ejercicio 2003, en el que regía la Ley General Tributaria de 1963, por encontrarse prescrito, de forma que aquél no puede producir efectos en los ejercicios no prescritos, en este caso, los del 2006 y el 2007.

4. Normativa aplicable para regularizar operaciones entre empresas españolas y extranjeras

Por último, otra de las cuestiones de interés casacional objetivo abordadas por el tribunal pasa por determinar si resulta posible o no regularizar operaciones entre empresas españolas y suecas aplicando directamente el artículo 9.1 del convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición sin necesidad de acudir a los métodos previstos para determinar el valor de mercado en las operaciones vinculadas y al procedimiento establecido a tal efecto en la regulación interna, tal y como reclamaba la parte recurrente, la cual consideraba que debía aplicarse el artículo 16.9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —procedimiento en el que la Administración debe probar cuál es el valor de mercado—.

El Tribunal Supremo, rechazando las alegaciones de la recurrente, resuelve la cuestión

invocando el criterio vertido en jurisprudencia anterior y concluye que el artículo 9.1 del convenio hispano-sueco recoge el principio de libre competencia y permite, en lo que aquí interesa, que las autoridades fiscales del Estado competente puedan realizar los

ajustes correspondientes en el caso de constatare que las condiciones en que se han efectuado determinadas operaciones entre empresas asociadas difieren de las normales del mercado entre sociedades independientes.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con el siguiente letrado:

Javier Vinuesa Magnet

Socio, Madrid

Tel.: (+34) 91 582 91 00

jvinuesa@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.