



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

Régimen fiscal de las concentraciones empresariales: especial análisis de los motivos económicos válidos

Autor: Mónica Castaño Alonso

5º E-3 A

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Ramón Casero Barrón

Madrid

Abril 2020

Resumen

El régimen fiscal de las operaciones de concentración o reestructuración empresarial es un régimen especial de diferimiento regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades como transposición de la Directiva 2009/133/CE que se aplica a las operaciones de fusión, escisión total o parcial, aportaciones de activos, canjes de valores y al cambio de domicilio social, siempre que se cumplan con unos determinados requisitos.

Una de las causas que determina la no aplicación del régimen fiscal especial en dichas operaciones es la ausencia de motivos económicos válidos como presunción de fraude o evasión fiscal en la realización de la operación. El concepto de los motivos económicos válidos es un concepto indeterminado al no estar expresamente definido en la normativa fiscal nacional ni en la normativa comunitaria. Esto ha dado lugar a diferentes interpretaciones del concepto de motivos económicos válidos por parte de la jurisprudencia comunitaria y española.

Palabras Clave: régimen fiscal especial, operaciones de reestructuración, motivos económicos válidos, evasión fiscal, cláusula antiabuso.

Abstract

The tax regime for corporate restructuring transactions is a special deferral tax regime regulated in the Corporation Tax Law as an implementation of Directive 2009/133/EC that applies to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office as long as certain requirements are met.

One of the reasons that determines the non-implementation of the special tax regime in those operations is the lack of valid commercial reasons that constitute a presumption of tax evasion or tax avoidance in the operation carried out. The concept of valid commercial reasons is an undetermined concept as it is not expressly defined in Spanish tax regulations or in European regulations. This has given rise to different interpretations of the concept of valid commercial reasons on Spanish case law and European case law.

Key words: special tax regime, corporate restructuring transactions, valid commercial reasons, tax avoidance, anti-abuse clause.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	1
II. CAPÍTULO I: RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL	3
1. CONSIDERACIONES GENERALES	3
2. OPERACIONES QUE SE PUEDEN ACOGER AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL	5
2.1. Fusión	6
2.2. Escisión	9
2.3. Aportación no dineraria	13
2.4. Canje de valores	15
2.5. Cambio de domicilio social	16
III. CAPÍTULO II: MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS	18
1. CONCEPTO DE MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS	18
2. LOS MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS EN EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL	20
IV. CONCLUSIONES	32
V. BIBLIOGRAFÍA	35

LISTADO ABREVIATURAS

DGT	Dirección General de Tributos
Et al.	et alter (“y otros”)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
Rec.	Recurso
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

Las empresas pueden realizar una gran variedad de operaciones, entre ellas, destacan las operaciones de concentración o de reestructuración empresarial. Estas operaciones de concentración empresarial destacan tanto por sus consecuencias como por la frecuencia con la que se efectúan las mismas especialmente en épocas de crisis financieras, como por los efectos que tienen en la estructura patrimonial de las empresas. Por ello, la cuestión objeto de investigación en este trabajo es el régimen fiscal especial que afecta en la tributación de estas operaciones. En este trabajo he decidido estudiar este régimen fiscal especial dado que las operaciones de reestructuración o concentración empresarial son operaciones cada vez más habituales en la práctica empresarial tanto por su necesidad para mejorar la eficiencia y productividad de las empresas como, en algunas ocasiones, para garantizar la propia supervivencia de las mismas.

Este régimen fiscal especial implica un diferimiento en la tributación de estas operaciones para que el coste fiscal no suponga ninguna traba en la realización de las mismas. Una de las causas que puede suponer la no aplicación del régimen fiscal especial es la ausencia de motivos económicos válidos no pudiendo beneficiarse de las ventajas fiscales que implican el citado régimen. En relación con el concepto de los motivos económicos válidos existen diferencias interpretativas a luz de la jurisprudencia comunitaria y española. Por ello, en este trabajo también se va a realizar un especial análisis de los motivos económicos válidos que justifican la realización de las operaciones de reestructuración o concentración y cuya concurrencia permiten la aplicación del régimen fiscal especial.

Este régimen fiscal especial tiene su origen en la Directiva 1990/434/CE que regulaba el régimen fiscal común a las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canjes de acciones. Este régimen fiscal especial se incorporó a la Ley 29/1991 que extendió el régimen aplicable a las operaciones de fusión y escisión a las operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad, al canje de valores y al cambio de domicilio social.

En la actualidad, el régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración o concentración empresarial se encuentra regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS y en la Directiva 2009/133/CE que regula el régimen fiscal común aplicable a las operaciones de fusión, escisión total o parcial, aportaciones de activos, canjes de valores y al cambio de domicilio social.

El régimen fiscal nace con el principal objetivo de alcanzar una regulación fiscal neutra en estas operaciones donde la regulación fiscal no suponga ni una traba ni un incentivo en la realización de las operaciones de reestructuración o concentración empresarial. Es decir, lo que se pretende con el desarrollo de este régimen fiscal especial es que las operaciones de reestructuración empresarial se realicen únicamente por razones económicas y no fiscales. Es decir, lo que se quiere evitar con esta normativa es que se lleven a cabo estas operaciones para poder acogerse a determinados beneficios o ventajas fiscales o, en sentido contrario, que estas operaciones no se efectúen por los altos costes fiscales que conllevan.

El principal objetivo que se persigue en el presente trabajo es conocer todos los requisitos que son necesarios para la aplicación del régimen fiscal especial en las operaciones de concentración empresarial, las operaciones que se pueden acoger al régimen especial, las consecuencias fiscales de la aplicación del mencionado régimen, así como las causas que pueden determinar la no aplicación de este régimen. Asimismo, en este trabajo también se tiene como objetivo conocer las diferencias existentes en la normativa y jurisprudencia comunitaria y nacional en relación con el concepto de los motivos económicos válidos como causa que da lugar a la inaplicación del régimen fiscal especial.

Para la consecución de los objetivos anteriores se va a realizar un análisis de la normativa comunitaria y española donde se regula el régimen fiscal especial aplicable a las operaciones de concentración empresarial. Asimismo, se va a realizar una revisión de la bibliografía existente hasta el momento, así como un análisis de la jurisprudencia sobre el régimen fiscal especial y, en concreto, sobre los motivos económicos válidos que permiten la aplicación de dicho régimen.

II. CAPÍTULO I: RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

1. CONSIDERACIONES GENERALES

El régimen fiscal especial en el supuesto de operaciones de reorganización o reestructuración empresarial se recoge en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). En concreto, este régimen se encuentra recogido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS (artículos 76-89 LIS).

Actualmente es transposición de la Directiva 2009/133/CE que regula el régimen fiscal común aplicable a las operaciones de fusión, escisión total o parcial, aportaciones de activos, canjes de valores y al cambio de domicilio social. No obstante, este régimen fiscal en la normativa comunitaria tiene su origen en la Directiva 1990/434/CE.

Según se establece en la propia Directiva 2009/133/CE, esta normativa comunitaria es necesaria para establecer condiciones semejantes a las de un mercado interior en la realización de las mencionadas operaciones. La elaboración de estas operaciones no debería verse afectada por límites u obstáculos procedentes de las diferentes legislaciones fiscales de los Estados Miembros.

Por ello, se podría decir que el principal objetivo de la regulación de esta cuestión por parte de la Unión Europea es alcanzar una normativa fiscal neutra donde la regulación fiscal no entrañe ni una traba ni un incentivo en la realización de las operaciones de concentración empresarial. Con ello, lo que se pretende es que estas operaciones se lleven a cabo únicamente por razones de rendimiento o lógica económica. En otras palabras, se quiere evitar que se realicen estas operaciones para poder acogerse a determinados beneficios fiscales o que estas operaciones no se efectúen por los altos gastos fiscales que implican. (Pérez, 2016).

Se hace necesario resaltar el hecho de que nos encontramos ante un régimen que atañe únicamente a una serie de operaciones, independientemente de quienes sean los sujetos pasivos que las realicen y del régimen por el que tributen tales sujetos. Es decir, no es un régimen al que se puedan acoger exclusivamente determinados sujetos pasivos del impuesto (Pérez, 2016).

En general, los sujetos que realizan estas operaciones de concentración empresarial tributan en el Impuesto de Sociedades por este régimen especial, en lugar del régimen común o general, que viene recogido en el artículo 17 LIS (Pérez, 2016).

La aplicación del régimen general establecido en el artículo 17 LIS tiene lugar únicamente cuando se comunica a la Administración tributaria que en la operación que se ha realizado se opta por la no aplicación del régimen fiscal especial (Memento, 2018).

Desde la promulgación de la Ley 27/2014 el citado régimen especial de las operaciones de concentración empresarial se transforma en el régimen de aplicación frecuente para dichas operaciones. Aunque este régimen especial pase a considerarse el de aplicación inmediata, se ha de resaltar que siguiendo lo establecido en el artículo 89 LIS se trata de un régimen opcional. Se hace referencia a que es un régimen opcional dado que la entidad adquirente puede decidir no aplicar este régimen comunicándolo de forma expresa (Pérez, 2016).

Anteriormente, era necesario optar por este régimen para que tuviese lugar la aplicación del mismo. Sin embargo, en la actualidad, se ha transformado en el régimen de aplicación inmediata en estas operaciones no siendo necesario optar por este régimen, aunque se pueda renunciar al mismo. La anterior necesidad de optar por el régimen para que se aplicase en las operaciones de reestructuración o concentración empresarial estaba dando lugar a numerosos problemas (Rivaya et al., 2017).

El principal problema que estaba causando la necesidad de optar por este régimen era que esta necesidad de opción para su aplicación podía ser interpretada como una limitación injustificada a un derecho fijado de modo incondicional, razón por la cual esta necesidad de opción se suprimió (Rivaya et al., 2017).

En la actualidad, resulta de aplicación el régimen fiscal especial en la realización de determinadas operaciones de reestructuración empresarial siempre que se cumplan los requisitos sin que sea necesario que exista ninguna otra condición. Únicamente se fija la comunicación de la realización de la operación a la Administración tributaria como requisito formal. No obstante, la falta de cumplimiento de este requisito formal no implica no poder acogerse a este régimen fiscal especial, sino que la falta de cumplimiento de este requisito puede estimarse como una infracción grave (Memento, 2018).

En otro orden de ideas, las operaciones que pueden acogerse a este régimen implican el afloramiento de plusvalías que deberían integrarse en la base imponible del Impuesto sobre sociedades si se atiende al régimen general del artículo 17 LIS. A estos efectos, se debe destacar que la singularidad del régimen fiscal especial recogido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS radica en el diferimiento en la tributación de las dichas plusvalías

implícitas de modo que las sociedades transmitentes no han de integrar ninguna renta en su base imponible (Pérez, 2016). El diferimiento supone la no tributación en el momento en el que se realiza la operación trasladando la tributación a un momento posterior (Rivaya et al., 2017).

No obstante, los bienes y derechos que se transmitan pasan a formar parte del patrimonio de otra sociedad con un valor análogo al que tenían en la sociedad transmitente. En relación con este diferimiento de la tributación, se debe mencionar que la Administración tributaria establece determinadas precauciones para poder gravar, en un momento posterior, la plusvalía cuya tributación se difiere (Pérez, 2016).

Por otra parte, existe causas que determinan la no aplicación del régimen fiscal especial. Estas causas son fundamentalmente el fraude o la evasión fiscal y la ausencia de motivos económicos válidos. De este modo, el régimen fiscal especial no es aplicable cuando la operación realizada tiene como finalidad el fraude o la evasión fiscal (Memento, 2018).

Por último, de acuerdo con el artículo 89 LIS la aplicación de este régimen fiscal especial estará subordinado a la presencia en la realización de la operación de un “motivo económico válido” no buscando exclusivamente simples beneficios fiscales (Pérez, 2016). No se contempla la aplicación de este régimen fiscal especial en el supuesto de operaciones que se realicen sin que medie una causa económica porque no se cumpliría con el objetivo de alcanzar una normativa fiscal neutra que caracteriza a esta normativa (Romero, 2010). Esta cuestión de los motivos económicos válidos se tratará más adelante en el presente trabajo.

2. OPERACIONES QUE SE PUEDEN ACOGER AL REGIMEN FISCAL ESPECIAL

El régimen fiscal especial establecido en la LIS se regula para una serie de operaciones de reorganización empresarial. Dichas operaciones de reorganización o reestructuración empresarial afectan directamente a la estructura del patrimonio de las sociedades (ILP, 2018). La LIS, en su artículo 76 recoge aquellas operaciones que se pueden acoger al citado régimen fiscal especial.

En el mencionado artículo se establece el concepto fiscal de cada una de las operaciones que se pueden acoger al mismo. Estas operaciones son la fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad, canje de valores y cambio de domicilio social.

Todas las operaciones recogidas en el citado artículo implican un desplazamiento patrimonial que atendiendo al régimen general del Impuesto sobre Sociedades establecido en el artículo 17 LIS impondría a las sociedades que realizan dichas operaciones a integrar en la base imponible del impuesto las consecuentes plusvalías que están implícitas en la realización de las mismas (Pérez, 2016). Por ello, siguiendo lo establecido en el artículo 76 LIS, procederé a definir dichas operaciones.

2.1. Fusión

En términos generales, se puede definir una fusión como una operación donde una o más entidades se disuelven, pero no liquidan su patrimonio traspasándose a sus socios, sino que transmiten a título universal la totalidad de su patrimonio a otra sociedad (Argente et al., 2005).

De esta definición del concepto de fusión se desprende que en las fusiones tienen lugar fundamentalmente los siguientes efectos jurídicos (Argente et al., 2005):

- Disolución de alguna de las sociedades que realizan la operación de fusión. En todas las fusiones, con independencia del tipo de fusión que se esté llevando a cabo, debe producirse la disolución de al menos una de las entidades que participan en la operación.
- Transmisión a título universal del patrimonio. Al igual que en el caso de la disolución, en todas las fusiones independientemente del tipo de fusión, debe producirse la transmisión a título universal de la totalidad del patrimonio de la entidad o entidades que se extinguen a la entidad o entidades absorbentes.
- Existe disolución de las sociedades sin liquidación. La entidad o entidades que traspasan sus patrimonios deben proceder a la disolución de la sociedad sin la liquidación de sus patrimonios. Es decir, los patrimonios de las entidades que se disuelven no se reparten entre sus socios, sino que transmiten la totalidad de su patrimonio a otra entidad.
- Continuidad en las participaciones. Los socios o accionistas de las entidades extinguidas se convierten en socios o accionistas de la entidad absorbente.

La LIS, al definir las operaciones de fusiones traspone el mismo concepto que se establece para las fusiones en la Directiva 2009/133/CE (Memento, 2018). De acuerdo con lo establecido en el artículo 76.1 LIS podemos distinguir tres clases de fusiones.

En primer lugar, la fusión por absorción que se puede definir como aquella fusión en la que *“una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad 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”* (artículo 76.1 a) LIS). La fusión por absorción implica que una o más sociedades se disuelven, las denominadas entidades absorbidas, y transmiten en bloque sus correspondientes patrimonios a otra sociedad preexistente, la denominada sociedad absorbente (Calvo, 2011).

Esta definición de fusión por absorción establecida en la LIS coincide con la definición de fusión por absorción establecida en las normas mercantiles dado que se cumplen las mismas características. Las fusiones por absorción presentan las siguientes características (Memento, 2018):

- La extinción de una o más entidades a través de su disolución.
- La transmisión a título universal de los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas a la sociedad ya existente.
- La participación de los socios de las sociedades extinguidas en el capital de la entidad adquirente.
- El tipo de canje se fija considerando los valores reales de los patrimonios de las entidades que realizan la operación.

Como podemos observar las características y requisitos establecidos en la normativa mercantil y fiscal coinciden. Por ello, las operaciones que se definen como fusión por absorción atendiendo a la normativa fiscal son de igual forma fusión por absorción si se atiende a la normativa mercantil (Memento, 2018).

En segundo lugar, la fusión por creación o constitución de una nueva sociedad se concreta en el artículo 76.1 b) LIS como aquella en la que *“ dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad 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”. La fusión por creación o constitución de una nueva sociedad supone que las sociedades que se fusionan se extinguen, traspasando el conjunto de su patrimonio a una nueva sociedad que se constituye para la realización de esta operación (Calvo, 2011).

Del mismo modo que la fusión por absorción, en la fusión por creación se da una equivalencia entre la definición de dicha fusión en la normativa mercantil y fiscal. En las fusiones por absorción se pueden señalar las siguientes características (Memento, 2018):

- La extinción de una o más entidades a través de su disolución sin liquidación de su patrimonio.
- La transmisión a título universal de los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas a una sociedad de nueva creación.
- La participación de los socios de las sociedades extinguidas en el capital de la sociedad creada adquirente del patrimonio de dichas entidades extinguidas.

En relación con la fusión por absorción y la fusión por creación de una nueva sociedad se debe mencionar el concepto de la compensación dineraria que está permitida por la normativa fiscal. En este sentido, la normativa fiscal respecto de la compensación dineraria establece un límite máximo del 10% del valor nominal de los valores recibidos de la sociedad absorbente. Si se supera este límite del 10%, la operación no cumpliría las condiciones requeridas y dichas operaciones no podrían acogerse al régimen fiscal especial (Memento, 2018).

En tercer y último lugar, la fusión impropia es aquella en la que *“una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social”* (artículo 76.1 c) LIS).

Las fusiones impropias son operaciones en las que una entidad, que es titular de todos los valores representativos del capital de otra sociedad, absorbe dicha sociedad a través de la integración de su patrimonio y la disolución sin liquidación de la sociedad absorbida (Calvo, 2011). Es decir, nos encontramos ante una fusión por absorción que presenta la singularidad de que la entidad absorbente es titular de la totalidad del capital de la entidad absorbida. Además, se hace necesario resaltar que una de las notas características de las fusiones impropias es que no se lleva a cabo una ampliación de capital ni una atribución de participación a los socios de la sociedad extinguida en el capital de la sociedad absorbente (Calvo, 2011).

La definición del artículo 76.1 LIS de la fusión impropia es una definición amplia que da lugar a que otras operaciones que produzcan efectos semejantes puedan entenderse recogidos dentro de esa definición. Precisamente, se ha planteado la posibilidad de que las operaciones de cesión global de activos y pasivos pudiesen acogerse al régimen fiscal especial cuando la sociedad cedente en el momento de su disolución sin liquidación traspase su patrimonio a una sociedad cesionaria que antes de efectuarse la operación era titular de la totalidad del capital de la sociedad cedente (Argente et al., 2005).

En este sentido, la DGT ha declarado que las operaciones de cesión global de activos y pasivos de sociedades anónimas cuando atendiendo a la normativa mercantil no supongan la liquidación de la entidad extinguida, se entenderán como operaciones de disolución sin liquidación (V2051-09).

No obstante lo anterior, la DGT ha manifestado que *“aun cuando la Ley 3/2009 integre las operaciones de cesión global de activos y pasivos entre las modificaciones estructurales de empresas, ello no supone que estas operaciones puedan acogerse al régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, las operaciones reguladas en el artículo 81.1 de la Ley 3/2009, donde la entidad cedente transmite todo su patrimonio por sucesión universal a cambio de una contraprestación, no se corresponde con ninguna de las operaciones establecidas en el artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por lo que las mismas no pueden acogerse al régimen fiscal especial”* (V0566-15; V2086-15). En otras palabras, atendiendo a la normativa mercantil, la operación de cesión global de activos y pasivos implica la liquidación de la sociedad cedente, de modo que no es posible aplicar el régimen fiscal especial a dichas operaciones.

Por tanto, podemos concluir que en aquellos supuestos en los que la operación de cesión global de activos y pasivos implique únicamente la disolución de la sociedad cedente sin liquidación de la misma se podrá acoger al régimen fiscal especial.

2.2. Escisión

La escisión suele presentarse como la operación opuesta a la fusión (Calvo, 2011). En líneas generales, una escisión se puede definir como una operación que supone la división del patrimonio de una entidad en dos o más partes sin producirse su liquidación transmitiendo en bloque cada una de ellas a dos o más entidades (Aniorte, 2016).

En las escisiones se producen fundamentalmente los siguientes efectos jurídicos (Argente et al., 2005):

- Transmisión a título universal del patrimonio. Del mismo modo que ocurre en el supuesto de las operaciones de fusión, en la escisión también tiene lugar una transmisión en bloque del patrimonio. Sin embargo, al contrario que en la fusión, no hay una transmisión de la totalidad del patrimonio de la entidad transmitente a una sola entidad absorbente.
- No tiene lugar la liquidación de la sociedad transmitente en ninguna de las modalidades de escisión.
- Continuidad en las participaciones. Los socios o accionistas de la entidad transmitente se convierten en socios o accionistas de la entidad o entidades absorbentes.

Al igual que ocurre en el caso de las operaciones de fusión, la LIS al definir las operaciones de escisión traspone el mismo concepto que se establece en la Directiva 2009/133/CE (Memento, 2018). Siguiendo lo establecido en el artículo 76.2 LIS podemos distinguir tres modalidades de escisión.

En primer lugar, la escisión total se puede definir como aquella en la que *“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”* (artículo 76.2 a) LIS).

La operación de escisión total se asemeja a la fusión por absorción o por constitución de nueva sociedad dado que en las dos operaciones la entidad transmitente se disuelve traspasando la totalidad de su patrimonio. Sin embargo, en la escisión total no hay una sola entidad absorbente sino varias entidades. Por ello, el patrimonio de la entidad transmitente se tiene que dividir en al menos dos partes (Argente et al., 2005).

La anterior definición de escisión total coincide con el concepto de escisión total en la normativa mercantil. Las escisiones totales se caracterizan por (Memento, 2018):

- La transmisión en bloque de todo el patrimonio de la entidad escindida a favor de dos o más sociedades.
- La extinción de la sociedad escindida a través de su disolución sin liquidación.
- La participación de los socios de la sociedad escindida en el capital de las entidades beneficiarias de la escisión en proporción a su participación en la entidad escindida.

A continuación, el artículo 76.2 b) LIS define la escisión parcial como aquella operación en la que *“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, manteniendo 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”*.

Podemos observar en la anterior redacción del concepto de escisión parcial que además de los requisitos que se exigen en las escisiones totales, se fija como requisito que la sociedad conserve tras la realización de la operación al menos una rama de actividad. Por otra parte, las escisiones parciales presentan las siguientes características (Memento, 2018):

- La transmisión en bloque de una parte del patrimonio de la entidad escindida a favor de al menos una sociedad.
- La sociedad escindida no se disuelve o extingue tras la realización de la escisión.
- Se lleva a cabo una reducción del capital social y reservas en proporción al patrimonio segregado.
- La participación de los socios de la sociedad escindida en el capital de las entidades beneficiarias de la escisión en proporción a su participación en la entidad escindida.

Asimismo, en relación con la escisión parcial merece especial atención al hecho de que, aunque a pesar de que los mencionados requisitos son semejantes en la normativa fiscal y mercantil, el concepto de rama de actividad que se establece en la normativa fiscal y el concepto de unidad económica que se expone en la normativa mercantil presentan ciertas

diferencias. Por ello, se puede observar que el término rama de actividad de la normativa fiscal es más restringente que el término unidad económica. Así, se puede decir que no toda escisión parcial a efectos mercantiles es una escisión parcial a efectos fiscales (Memento, 2018).

En este sentido, es necesario precisar que el requisito que se establece en las escisiones parciales de que el patrimonio escindido debe constituir una rama de actividad no se exige en el caso de las escisiones totales. En consecuencia, cuando no es posible determinar con exactitud que el patrimonio escindido constituya una rama de actividad en ocasiones se realizan escisiones totales en lugar de escisiones parciales puesto que no es necesario cumplir con el referido requisito (Memento, 2018).

Por último, la escisión financiera es aquella operación en la que *“una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio, al menos, participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior”* (artículo 76.2 c) LIS).

Se puede observar en la redacción de la definición de escisión financiera que se exige el mismo requisito que en el supuesto de las escisiones parciales acerca del patrimonio que ha de conservar la entidad escindida tras la escisión debiendo mantener participaciones en el capital de otras entidades o alternativamente una rama de actividad (Memento, 2018).

No obstante, aunque la escisión financiera se asemeja a una escisión parcial se pueden destacar dos singularidades de la escisión financiera. En primer lugar, que no es necesario que el patrimonio segregado constituya una rama de actividad y, en segundo lugar, que el patrimonio escindido tiene que estar constituido por participaciones que otorguen una mayoría en el capital social de las entidades a las que pertenezcan (Argente et al., 2005).

En las escisiones financieras se pueden señalar las siguientes características (Memento, 2018):

- La transmisión en bloque de una parte del patrimonio de la entidad escindida constituido por participaciones en el capital de otras sociedades a favor de al menos una sociedad.
- La sociedad escindida no se disuelve o extingue tras la realización de la operación.
- La transmisión del patrimonio se lleva a cabo a través de una reducción del capital social y reservas en proporción al patrimonio segregado.
- Se efectúa una reducción del capital social y reservas en función del patrimonio segregado.
- La participación de los socios de la sociedad escindida en el capital de las entidades beneficiarias de la escisión en proporción a su participación en la entidad escindida.

En otro orden de cosas, la escisión financiera se asimila al canje de valores dado que en las dos operaciones la entidad adquirente de las participaciones obtiene la mayoría en el capital social de las entidades a las que pertenecen. Sin embargo, se diferencian en que en la escisión financiera la sociedad escindida debe reducir su capital y reservas. Además, en la escisión financiera son los socios de la sociedad transmitente de las participaciones los que pasan a participar en la sociedad beneficiaria de la escisión, mientras que en el canje de valores es la propia sociedad transmitente la que pasa a participar en la sociedad que recibe dichos valores (Argente et al., 2005).

2.3. Aportación no dineraria

Las aportaciones no dinerarias de ramas de actividad están previstas en el artículo 76.3 LIS que las define como aquellas operaciones en las que *“una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente”*.

La aportación no dineraria se puede materializar mediante un aumento de capital social con emisión de nuevas acciones que se suscriben a través de las aportaciones no dinerarias de ramas de actividad o también se puede realizar a través de un contrato de permuta (Memento, 2018). A estos efectos, la DGT considera como aportación no dineraria de rama de actividad cualquier negocio jurídico a través del cual una sociedad transmita a

otra al menos una rama de actividad obteniendo a cambio valores representativos del capital social de la sociedad adquirente (0012-97).

En relación con la aportación no dineraria de rama de actividad debemos prestar una especial atención al concepto de rama de actividad. Así, una rama de actividad se considera que es una unidad económica independiente determinante de una explotación económica pudiendo ser capaz de funcionar por sus propios medios (artículo 76.4 LIS).

Al mismo tiempo, se hace necesario precisar que para que pueda hablarse de rama de actividad es esencial que la rama de actividad ya existiera en la sociedad transmitente de la misma como una explotación económica y que no se constituya como tal en la sociedad adquirente. Si se constituye en la sociedad adquirente, dicha sociedad solo estaría recibiendo un conjunto de elementos del patrimonio (Pérez, 2016).

Asimismo, es necesario mencionar que mediante esta operación pueden atribuirse a la sociedad adquirente las deudas que se haya contraído para el funcionamiento de los elementos del patrimonio que se traspasan (artículo 76.4 LIS).

El concepto de rama de actividad ha ido cambiando a lo largo del tiempo. Se hace necesario destacar que el concepto de rama de actividad sigue siendo un concepto ambiguo a pesar de la flexibilización de los requisitos esenciales para entender la existencia de una rama de actividad. Sin embargo, del concepto de rama de actividad se puede deducir que es imprescindible que el patrimonio que se transmita forme una explotación económica. A estos efectos no se exige el traspaso de todos los bienes y derechos que constituyan la rama de actividad, siempre que este hecho no imposibilite la existencia de una explotación económica en el patrimonio que se transmite (Memento, 2018).

En cambio, no es posible transmitir junto con la rama de actividad otros elementos del patrimonio que no sean necesarios para el desarrollo de la explotación económica. De transmitirse otros elementos del patrimonio, el régimen fiscal especial únicamente se aplicaría a los elementos del patrimonio transmitido que constituyan la rama de actividad (Memento, 2018).

Por último, hay que destacar que las operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad se distinguen de las operaciones de fusión y escisión en el hecho de que en las aportaciones no dinerarias de rama de actividad es la propia sociedad transmitente del

patrimonio la que pasa a participar en la sociedad que recibe los elementos del patrimonio, sin que se atribuyan a los socios de la sociedad transmitente (Argente et al., 2005).

En otro orden de ideas, se debe hacer referencia a las denominadas aportaciones no dinerarias especiales que no han de suponer una aportación no dineraria de rama de actividad. No obstante, estas aportaciones no dinerarias especiales deben satisfacer ciertos requisitos (Pérez, 2016):

- La sociedad que recibe la aportación no dineraria tenga su residencia en territorio español o realice actividades a través de un establecimiento permanente al que se encuentren afectados las aportaciones recibidas.
- Tras la realización de la aportación, la sociedad transmitente obtenga una participación de al menos el cinco por ciento en la sociedad que recibe dicha aportación.
- En el supuesto de que las acciones o participaciones se aporten por una entidad física, dichos valores representativos del capital representen al menos un cinco por ciento de los fondos de una entidad y que se posean ininterrumpidamente durante el año anterior a su aportación. Además, dichos valores representativos de capital no han de pertenecer a una Agrupación de Interés Económico, ni a una Unión Temporal de Empresas ni a una entidad cuya actividad principal es la gestión de un patrimonio.
- Cuando sea una persona física quien realiza la aportación transmitiendo elementos del patrimonio distintos a las acciones o participaciones deben estar afectos a una actividad económica cuya contabilidad se efectúe conforme al Código de Comercio.

2.4. Canje de valores

Se entiende por una operación de canje de valores representativos del capital social aquella *“por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad 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” (artículo 76.5 LIS).

Esta operación de canje de valores presenta dos singularidades. En primer lugar, mediante esta operación una sociedad logra alcanzar la mayoría de los derechos de votos en otra sociedad o, en caso de ostentar dicha mayoría, se adquieren nuevas participaciones para reforzar la misma. En segundo lugar, los socios de la entidad dominada se convierten en socios de la sociedad que adquiere la mayoría (Memento, 2018).

Respecto al negocio jurídico por el que se puede realizar esta operación, en principio puede deducirse que cualquier negocio jurídico es válido, siempre que se logre como resultado que la entidad que adquiere las participaciones en el capital social de otra entidad obtenga la mayoría de los derechos de votos mediante el intercambio de valores representativos del capital social. En este sentido, se puede resaltar que el negocio jurídico más característico es la ampliación de capital con emisión de nuevas acciones que son suscritas por socios de la sociedad dominada, aunque también es habitual que esta operación se realice a través de un contrato de permuta (Memento, 2018).

Las operaciones de canje de valores se diferencian de las operaciones de fusión y escisión dado que en las operaciones de canje de valores no se transmiten elementos del patrimonio de una entidad a otra. En las operaciones de canje de valores sólo se transmiten valores representativos del capital social de modo que el objeto de estas operaciones pueden ser exclusivamente acciones o participaciones sociales (Argente et al., 2005).

En las operaciones de canje de valores la normativa fiscal exige que la entidad transmitente de los valores representativos obtenga a cambio participaciones en el capital social de la sociedad adquirente. Por ello, el régimen fiscal especial no se aplica cuando la sociedad transmitente no recibe participaciones en el capital social de la sociedad adquirente, aunque la normativa mercantil permita esta actuación. Asimismo, tampoco resulta de aplicación el régimen fiscal especial la transmisión del derecho de usufructo sobre acciones porque es preciso que se transmitan participaciones en el capital social de otra entidad (Memento, 2018).

2.5. Cambio de domicilio social

El régimen fiscal especial también resulta aplicable a las operaciones de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un

Estado miembro a otro de la Unión Europea en relación con “*los bienes y derechos situados en territorio español que queden afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en dicho territorio*” (artículo 76. 7 LIS).

Aunque no se trata exactamente de una operación que suponga una modificación estructural, esta operación también se contempló en la Ley de Modificaciones Estructurales haciendo referencia tanto al cambio de domicilio social de España al extranjero como en sentido contrario (Calvo, 2011).

El cambio de domicilio social presenta grandes diferencias con el resto de operaciones que se pueden acoger al régimen fiscal especial. Así, en la operación de cambio de domicilio social no existe una transmisión dado que en el cambio de domicilio social el titular sigue siendo el mismo. Esta especial diferencia con el resto de operaciones implica en esta operación el régimen fiscal especial ha de ajustarse para poder aplicarse adecuadamente (Rivaya et al., 2017).

Para que resulte de aplicación el régimen fiscal especial la operación de cambio de domicilio social tiene que conllevar un cambio de la residencia fiscal fuera del territorio español (Memento, 2018). El cambio de la residencia fiscal implica el término del periodo impositivo (Romero, 2010).

III. CAPÍTULO II: MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS

1. CONCEPTO DE MÓTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS

En la LIS nos encontramos con distintos términos jurídicos que dificultan la aplicación adecuada de este impuesto y de los regímenes especiales que se recogen en dicha ley. Uno de estos conceptos jurídicos de difícil aplicación son los motivos económicos válidos. Al examinar el concepto de los motivos económicos válidos observamos que se trata de un concepto jurídico indeterminado dado que los motivos económicos válidos no están expresamente definidos en la LIS (Pérez, 2016).

Este carácter indeterminado del concepto de los motivos económicos válidos tiene lugar porque en la realización de operaciones los motivos económicos están supeditados a la actividad que se lleva a cabo en cada empresa. A este respecto, debemos tener cuenta que las actividades que pueden realizar las empresas son de una gran variedad y, en consecuencia, los motivos económicos que pueden llevar a cada empresa a realizar una determinada operación son muy diversos (García-Torres, 2019).

El concepto de los motivos económicos válidos se emplea, tanto en operaciones nacionales como en operaciones donde se ha de aplicar la fiscalidad internacional, para determinar que una operación no tiene como finalidad el fraude o la evasión fiscal. La condición de internacionalidad en las operaciones se establecerá en función de si la actividad se efectúa en otro país o si la operación surte efectos en la economía internacional (García-Torres, 2019).

El concepto de los motivos económicos válidos también lo encontramos regulado en la normativa comunitaria, concretamente, este concepto se incluyó por primera vez en la Directiva 90/434/CE que configuraba el régimen fiscal de las operaciones de reestructuración o concentración empresarial. A partir de su incorporación en la normativa comunitaria a través de la mencionada Directiva, este concepto ha ido evolucionando a través de la jurisprudencia comunitaria (Rivaya et al., 2017).

La fundamentación del concepto de los motivos económicos válidos podemos considerar que es el abuso del derecho como principio intrínseco del ordenamiento jurídico de la Unión Europea. En términos generales, las distintas cláusulas antiabuso existentes en la normativa comunitaria están amparadas en el requisito de concurrencia de la ausencia de razones económicamente válidas (García Torres, 2019). En este sentido, debemos tener

en cuenta que la incorporación de la cláusula antiabuso en la Directiva 90/434/CE implicaba la prohibición de aplicar el régimen fiscal especial en aquellos casos en los que no existiera un motivo económico válido. En decir, esta cláusula significaba que el régimen fiscal especial no resultará aplicable si las operaciones realizadas no se ejecutan por motivos económicos válidos (Rivaya, et al., 2017).

Los motivos económicos válidos se emplean como un mecanismo antifraude para impedir que las operaciones tengan como finalidad el fraude o la evasión fiscal y para garantizar que los regímenes especiales se aplican en aquellas ocasiones donde está justificado el beneficio o exención fiscal, así como el diferimiento en la tributación. Como los motivos económicos válidos han de garantizar objetivos muy amplios, esta cuestión provoca que este concepto pueda ajustarse a diversas acepciones. En otras palabras, esto significa que los motivos económicos válidos no tienen una naturaleza uniforme dado que no nos encontramos ante un solo concepto de motivos económicos válidos, sino que existen distintos conceptos de motivos económicos válidos encaminados cada uno a proteger una determinada regulación tributaria (García-Torres, 2019).

A este respecto, la presencia de motivos económicos válidos en una operación determinará la no existencia de fraude fiscal siempre que exista una normativa fiscal que sea de aplicación directa como resultado de la operación realizada. El requisito de la concurrencia de los motivos económicos válidos se fundamenta en el principio de neutralidad presente en el Impuesto sobre Sociedades. Este principio de neutralidad implica que la regulación fiscal no puede entrañar ni una traba ni un incentivo en la toma de decisiones empresariales (García-Torres, 2019). Es el principio de neutralidad en el que se fundamenta toda la normativa comunitaria que regula el régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial.

En cambio, si la principal causa que fundamenta la ejecución de las operaciones es puramente fiscal con la finalidad de obtener una ventaja fiscal por encima de cualquier otra causa económica que justifique la operación, la consecuencia ha de ser la no aplicación del concreto beneficio o régimen fiscal especial. Así, se puede precisar que la ausencia de motivos económicos válidos se establece como criterio interpretativo para identificar aquellas operaciones realizadas en fraude fiscal. En este sentido, la distinción entre una planificación fiscal legítima y la elusión fiscal se efectúan en función de los factores que el poder legislativo haya determinado tener en consideración para calificar como ilícita una determinada actuación realizada con un incentivo fiscal. La apreciación

de cuál es el principal objetivo que ha motivado la realización de las operaciones precisa de un análisis de las circunstancias para cada caso en particular (García-Torres, 2019).

2. LOS MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS EN EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

La LIS en su artículo 89.2 establece una cláusula antiabuso que conlleva la no aplicación total o parcial del régimen fiscal especial. De este modo, el artículo 89.2 LIS dispone que no se aplicará el régimen fiscal especial de las concentraciones empresariales *“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”*. La principal finalidad de esta cláusula antiabuso es impedir un uso indebido de las distintas operaciones de reestructuración o concentración empresarial para poder beneficiarse del régimen fiscal especial (García, 2018).

Este artículo es transposición del artículo 15.1 a) de la Directiva 2009/133/CE que dispone que los Estados Miembros podrán no aplicar total o parcialmente el régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración cuando una operación *“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 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”*.

La norma establecida en el artículo 89.2 LIS se basa en el artículo 15.1 a) de la Directiva 2009/133/CE, ahora bien, se ha de destacar que el artículo 89.2 LIS no se trata de una redacción literal de lo dispuesto en la Directiva 2009/133/CE. Así, se pueden observar diferencias en la redacción entre ambas, si bien, el Tribunal Supremo ha manifestado la completa compatibilidad entre ambas disposiciones. A pesar de las diferencias entre ambas disposiciones, la interpretación del artículo 89.2 LIS debe concordar siempre con la disposición comunitaria, especialmente, en relación con el concepto de fraude o evasión fiscal, así como la necesidad de concurrencia de los motivos económicos válidos (García, 2018).

De la redacción del artículo 89.2 LIS se puede deducir que existen fundamentalmente dos causas que determinan la no aplicación del régimen fiscal especial: el fraude o la evasión fiscal y la ausencia de motivos económicos válidos. En primer lugar, de acuerdo con el mencionado artículo, el régimen fiscal especial recogido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS no resulta aplicable cuando la operación realizada tiene por finalidad el fraude o la evasión fiscal (Memento, 2018). En segundo lugar, siguiendo con la redacción del artículo 89 LIS la aplicación del régimen fiscal especial también está subordinada a la concurrencia en la realización de la operación de un motivo económico válido que no busque únicamente beneficios fiscales (Pérez, 2016).

De este modo, podemos observar que en la redacción del artículo 89.2 LIS parece que la ausencia de motivos económicos válidos se fija como un caso específico de fraude mientras que en la Directiva se presenta como el pilar para presumir la existencia de fraude fiscal (García, 2018).

El fraude o la evasión fiscal consiste en que el objetivo fundamental de la operación de concentración empresarial realizada es la consecución de un beneficio fiscal. La Administración tributaria puede presumir que existe fraude o evasión fiscal en aquellas operaciones en las que hay una ausencia de un motivo económico válido para su realización. Esta finalidad de la operación realizada ha de valorarse atendiendo al contexto global de la operación que se ha llevado a cabo (García, 2018).

El régimen fiscal especial en las operaciones de concentración empresarial implica fundamentalmente un régimen de diferimiento en la tributación. A este respecto, se hace necesario destacar la diferencia entre el diferimiento en la tributación con el fraude o la evasión fiscal. El fraude fiscal supone eludir el pago del impuesto. En cambio, el diferimiento en la tributación supone postergar el pago del impuesto. Es decir, en el corto plazo el efecto del fraude y del diferimiento fiscal es el mismo, ahora bien, en el largo plazo el efecto no es el mismo, razón por la cual se permite el diferimiento en la tributación siempre que se satisfagan determinados requisitos que lo justifiquen (García-Torres, 2019).

La naturaleza de la cláusula antiabuso recogida en el artículo 89.2 LIS es discutida en los tribunales donde se impone la visión de que la cláusula establecida en el citado precepto es una cláusula distinta a la cláusula antielusión establecida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Se considera que esta cláusula del artículo 89.2 LIS se fundamenta en la concurrencia de motivos económicos válidos en el ámbito de las operaciones de

concentración o reestructuración empresarial que explican el desarrollo del régimen fiscal especial que se aplica en dichas operaciones. Por tanto, la cláusula antiabuso del artículo 89.2 LIS se considera que es una cláusula específica. De este modo, la conclusión de la falta de motivos económicos válidos en una operación implica la inaplicación del mencionado régimen fiscal especial (Navarro, 2016).

No obstante, a pesar del carácter específico de la cláusula antiabuso regulada en el artículo 89.2 LIS la jurisprudencia ha manifestado que el concepto de fraude o evasión fiscal no está definido expresamente en la normativa tributaria, por ello, se *“habrá que acudir a criterios interpretativos válidos, debiendo entender como tal, lo previsto en el art. 15 de la LGT 58/2003, que se refiere al “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, supuesto que concurre cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”* (SAN rec. 187/2010).

El régimen fiscal especial de las operaciones de concentración empresarial se establece para que las empresas puedan realizar dichas operaciones necesarias en muchos casos para conseguir una mejor eficiencia en las empresas o incluso para su propia supervivencia sin tener que hacer frente a un elevado coste fiscal.

Como he explicado anteriormente el objetivo fundamental del régimen fiscal especial es alcanzar una normativa fiscal neutra a nivel europeo donde la regulación fiscal no suponga ni una traba ni un incentivo en la realización de las operaciones de reestructuración empresarial (Pérez, 2016). Esta neutralidad que se buscaba en la normativa fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial tenía que ser protegida, razón por la cual se incorpora como causa de inaplicación la ausencia de motivos económicos válidos en la regulación del régimen fiscal especial dado que se requiere la concurrencia de motivos económicos válidos para poder aplicar este régimen (García-Torres, 2019).

Desde la inclusión del concepto de los motivos económicos válidos en la Directiva 1990/434/CE, este concepto se ha ido desarrollando y evolucionando (Rivaya et al., 2017). A este respecto, debo señalar que la necesidad de que concurra un motivo

económico válido fue declarada en la Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, también conocida como Sentencia Leur-Bloem (C-28/95).

En esta sentencia se manifiesta que un Estado Miembro podrá denegar la aplicación total o parcial del régimen fiscal especial en aquellas operaciones de reestructuración que tengan como objetivo fundamental el fraude o la evasión fiscal y no se lleve a cabo por motivos económicos válidos. Asimismo, en esta misma sentencia se declara que el concepto de los motivos económicos válidos “*es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal*” entendiéndose por ello que cualquiera de las operaciones de reestructuración empresarial se realizan atendiendo a una causa económica que la justifica, salvo en aquellos supuestos de operaciones “artificiosas” que solo realizan dichas operaciones con el único objetivo de obtener un beneficio fiscal (C-28/95).

Sin embargo, esta interpretación de los motivos económicos válidos manifestado por el TJUE difiere de la realizada por la Administración tributaria nacional que realiza una interpretación más estricta y restrictiva de los motivos económicos válidos declarando que la simple búsqueda de beneficios fiscales no se puede considerar como un motivo económico válido (Rivaya et al., 2017).

En otras palabras, en las operaciones de reestructuración o concentración empresarial deben existir causas económicas y no sólo fiscales que justifiquen la decisión de llevar a cabo dichas operaciones, de modo que si existen motivos económicos válidos resulta aplicable el régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, aunque la operación realizada también de lugar a beneficios o ventajas fiscales (Memento, 2018). A este respecto, es preciso señalar que la posibilidad de beneficiarse de la aplicación de un régimen fiscal más favorable no es contraria a la existencia de motivos económicos válidos (García-Torres, 2019).

El concepto de operaciones “artificiosas” al que he hecho referencia previamente es un concepto que proviene de la jurisprudencia comunitaria que nace para constituirse como un elemento que verifica el abuso en las operaciones realizadas para obtener ventajas fiscales. Asimismo, el TJUE ha considerado que la necesidad de evitar prácticas que se consideren abusivas, así como la evasión fiscal pueden llegar a considerarse como razones de interés general que justifiquen el establecimiento de límites en las libertades fundamentales. Si bien, la evasión fiscal es una cuestión que circunscribe a la realización de operaciones meramente artificiosas que tengan por finalidad evitar las cargas tributarias. En este sentido, ha de tenerse en cuenta que la normativa fiscal que limite

estas prácticas sea lícita ha de ser proporcionada y tener como única finalidad impedir la realización de operación meramente artificiales (García-Torres, 2019).

Teniendo en consideración la perspectiva comunitaria en la evolución del concepto de los motivos económicos válidos se pueden señalar tres características fundamentales que han de satisfacer los mismos para que pueda determinarse su existencia en el marco de la realización de una operación (García, 2018):

- La operación de concentración o reestructuración empresarial ha de realizarse con una autentica finalidad económica dado que el concepto de motivos económicos válidos es más extenso que la obtención de un beneficio o ventaja fiscal. Es decir, cuando el principal objetivo en una operación sea la consecución de una ventaja fiscal, este motivo, en sí mismo, no es suficiente para considerar la existencia de motivos económicos válidos.
- Aunque en una operación tenga como uno de sus objetivos obtener beneficios o ventajas fiscal, esto no implica que puedan existir motivos económicos válidos, siempre y cuando el objetivo de obtener beneficios fiscales no sea el objetivo preponderante.
- La existencia o no de motivos económicos válidos ha de apreciarse según el contexto específico en el que se realice cada operación. Por ello, no es posible fijar criterios generales para poder determinar o no la existencia de motivos económicos válidos en una operación.

A estas características que han de cumplir los motivos económicos válidos en las operaciones de reestructuración se han de añadir dos cuestiones fundamentales que son la proporcionalidad y la evaluación o valoración del contexto global de la operación realizada. La valoración del contexto global y del conjunto de la operación también se exige por parte de la jurisprudencia comunitaria (García-Torres, 2019).

El objetivo fiscal de las operaciones de reestructuración debe valorarse atendiendo al conjunto de los efectos de las operaciones realizadas. De este modo, se ha de tener en cuenta la valoración de las actuaciones previas, coetáneas y posteriores a la realización de la operación ya que todas estas actuaciones son relevantes para apreciar la existencia o no de motivos económicos válidos. Así, no es posible considerar que el objetivo de la operación es esencialmente fiscal si las actuaciones posteriores no permiten afirmar esa conclusión. (García, 2018).

Esta exigencia se puede observar en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2013. En esta sentencia se declara que *“la valoración de la existencia de una finalidad o propósito económico válido debe realizarse teniendo en cuenta no sólo las circunstancias específicas que concurran en el momento de la realización de la operación, sino también aquellas otras previas, simultáneas o posteriores que pudiesen tener incidencia en la misma, cuya valoración deberá efectuarse en la fase de comprobación administrativa”* (STS rec. 1847/2013).

Así, del examen del contexto global de las operaciones se puede llegar a no admitir la existencia de motivos económicos válidos en los supuestos de realización de operaciones en cadena donde se observe que la finalidad de las operaciones no es la reestructuración de la sociedad, sino ayudar a la separación de los socios evitando el pago del correspondiente impuesto, llevando a cabo varias operaciones seguidas (García-Torres, 2019).

La proporcionalidad en los motivos económicos válidos implica ponderar por un lado el peso de los motivos de estrategia empresarial con los motivos económicos no aceptando que se trate de un motivo económico válido cuando en la decisión tenga más peso las razones estratégicas que las económicas. Por ello, la existencia o no de motivos económicos válidos se ha de realizar caso por caso atendiendo a la decisión empresarial que ha llevado a realizar una determinada operación. A tal efecto, aunque se aceptan como motivos económicos válidos los de carácter fiscal, estos motivos no pueden ser los primordiales. De este modo, la justificación de los motivos económicos válidos requiere explicar que dicha operación no ha tenido como única finalidad el ahorro en los costes fiscales (García-Torres, 2019).

En relación con los motivos económicos válidos la jurisprudencia del TJUE también señala que la falta de motivos económicos válidos ha de estar debidamente probada para traer como consecuencia la inaplicación del régimen fiscal especial (C-352/08).

Asimismo, la existencia o no de motivos económicos válidos como requisito que permite la aplicación del régimen fiscal especial ha ocasionado el desarrollo de una abundante jurisprudencia. En la Sentencia de 30 de mayo de 2011 del Tribunal Supremo (RJ 2011/4838) se indica que el motivo económico válido se ha transformado en un test para la estimación de la economía de opción (Rivaya, et al., 2017).

No obstante, a este respecto debo señalar que la consecución de beneficios fiscales en el ejercicio de una legítima economía de opción no implica la no aplicación del régimen fiscal especial, sino que para proceder a la no aplicación del régimen fiscal especial se ha de identificar que la operación se ha realizado con el principal objetivo de obtener un beneficio fiscal. En este sentido, se ha de destacar que el ejercicio legítimo de la economía de opción no implica la no aplicación del régimen fiscal especial teniendo como límite la realización de operaciones artificiosas donde se realiza una operación teniendo como única finalidad una minoración en la tributación en perjuicio de la finalidad de la norma que se aplica (García, 2018).

En otro orden de las cosas, el Tribunal Supremo considera que esta cláusula antiabuso tiene lugar aun cuando la operación realizada no tenga como propósito fundamental el fraude o la evasión fiscal. Por esta razón, no se podrá aplicar el régimen fiscal especial en aquellas operaciones que no se lleven a cabo por motivos económicos válidos como, a tenor del artículo 89 LIS, la reestructuración o la racionalización de las actividades de las empresas que intervienen en la operación con el mero propósito de obtener un beneficio fiscal (Navarro, 2016).

La jurisprudencia ha criticado el extenso empleo de la Administración tributaria de recurrir a la falta de motivos económicos válidos para no aplicar el régimen fiscal especial cuando existen otras alternativas distintas a la aplicada por las partes que suponga una mayor tributación. Esta cuestión se puede observar en la Sentencia de 25 de abril de 2013 de la Audiencia Nacional (Navarro, 2016).

En esta sentencia se indica que la Administración tributaria en el momento de admitir o no el régimen fiscal especial suelen centrarse más en la cuantía de los beneficios fiscales conseguidos con la operación de reestructuración que en las razones que han llevado a la empresa a realizar dicha operación. De este modo, la Administración tributaria desatiende el objetivo de la cláusula antiabuso, debiendo recordar en este sentido, que la principal finalidad de esta cláusula es impedir operaciones cuya finalidad sea el fraude o la elusión fiscal y no el hecho de que se obtengan beneficios fiscales como consecuencia de una operación que se ha realizado por otro motivo económico (SAN rec. 187/2010).

Asimismo, esta jurisprudencia que se puede observar en la Sentencia de la Audiencia Nacional coincide con la interpretación que viene realizando el TJUE donde se destaca que, únicamente con carácter excepcional, los Estado Miembros podrán no admitir la aplicación del régimen fiscal especial (Navarro, 2016).

Como he venido señalado, es necesaria la existencia motivos económicos válidos para poder aplicar el régimen fiscal especial. Sin embargo, debo señalar que no es suficiente con que la decisión de realizar una determinada operación de concentración empresarial esté fundamentada en motivos económicos dado que la mayoría de las decisiones empresariales siempre están basadas en motivos económicos, sino que estos motivos han de ser válidos para poder aplicar el régimen fiscal especial (García-Torres, 2019).

En las operaciones de concentración empresarial, de acuerdo con el artículo 89.2 LIS, se aceptan únicamente por motivos económicos válidos los que estén asociados con la reestructuración, reorganización, o racionalización de actividades en las empresas que intervienen en la operación. Por esta razón surge la dificultad de precisar los motivos económicos que se consideran válidos por su gran diversidad dadas las distintas circunstancias que pueden tener lugar en las empresas. Por ello, los motivos económicos válidos se han ido precisando por la jurisprudencia nacional y comunitaria (García-Torres, 2019).

La gran diversidad de situaciones a las que se debe aplicar el concepto de los motivos económicos válidos supone que la determinación de la existencia o no de motivos económicos válidos no se pueda solventar desde el marco teórico, sino desde una perspectiva práctica examinando particularmente cada caso (García-Torres, 2019).

Sin embargo, a modo ejemplificativo podemos señalar algunos motivos económicos que se aceptan como válidos permitiendo la aplicación del régimen fiscal especial. De este modo, podemos destacar algunos motivos económicos válidos como el ahorro en costes administrativo o laborales, la simplificación de las cargas burocráticas, mercantiles y fiscales, mejorar la capacidad comercial y administrativa, fortalecer la situación financiera de la sociedad, centralizar las actividades para poder disfrutar de economías de escala, la reestructuración de las actividades tanto empresarial como económicamente, la optimización de los costes comerciales, ajustar el tamaño productivo a la demanda, incrementar el alcance geográfico en las actividades empresariales accediendo a nuevos mercados o centralizar la planificación y toma de decisiones, entre otros (Checa, 2009).

En un principio, la existencia de motivos económicos válidos se aceptaba cuando el objetivo de la operación era obtener una simplificación de los costes tanto laborales como administrativos, así como una simplificación de las cargas burocráticas, mercantiles, fiscales y contables o una mejora en la capacidad comercial y administrativa. No obstante, debemos tener en cuenta la relevante modificación que ha significado en la evaluación de

la existencia de los motivos económicos validos la Sentencia del TJUE de 10 de diciembre de 2011, también conocida como Sentencia Foggia (Rivaya, et al., 2017).

Esta sentencia plantea no admitir el ahorro de costes estructurales derivados de los costes administrativos y de gestión empresarial como motivo económico válido dado que, en algunas operaciones de reestructuración como en el caso de las fusiones por absorción, este ahorro en costes administrativos y de gestión son intrínsecos a la propia operación. Por ello, esta sentencia propone ponderar las ventajas fiscales obtenidas con el resto de los beneficios que se consiguen con la reestructuración. De este modo, se indica que, *“si se admite sistemáticamente que el ahorro de los costes estructurales resultantes de la reducción de los gastos administrativos y de gestión constituye un motivo económico válido, sin tener en cuenta los otros objetivos de la operación proyectada”* no se estaría cumpliendo con la finalidad de la cláusula antiabuso incorporada en la Directiva 1990/434/CE que *consiste en salvaguardar los intereses financieros de los Estados miembros al establecer, con arreglo al noveno considerando de dicha Directiva, la facultad de estos últimos de denegar la aplicación de las disposiciones previstas por la Directiva en caso de fraude o de evasión fiscal (C-126/10)*.

En otras palabras, el ahorro de costes de administración y de gestión son efectos que van implícitos en la propia realización de las operaciones de fusión por absorción y, en si mismos, no son razones suficientes para considerarlos como motivos económicos válidos. No obstante, la valoración del contexto global de la operación que se ha llevado a cabo puede mostrar la existencia de motivos económicos válidos que permiten la aplicación del régimen fiscal especial (García, 2018).

Asimismo, el Tribunal Supremo considera que no se pueden admitir como operaciones con motivos económicos validos aquellas en las que las ventajas económicas obtenidas se ven ampliamente superadas por la obtención de ventajas impropias (Rivaya, et al., 2017). Esta jurisprudencia del Tribunal Supremo se puede observar en la Sentencia del 19 de febrero de 2015 que indica que *“el motivo económico válido invocado por la entidad actora consistente en la optimización de los recursos, así como el reforzamiento de la posición económica de la entidad en su política de inversiones, queda enervado por la sucesión de hechos expuestos, en los que se puede apreciar que, en un primer momento, la transmisión de los referidos inmuebles, anterior a las operaciones de absorción y escisión acontecidas, carecen de sustento o razonamiento económico que pueda albergar que dichas operaciones obedecían a una estrategia empresarial tendente a la*

reestructuración de la sociedad, reduciendo costes y teniendo un impacto económico, que es el dato que califica al motivo para que sea válido” (STS rec. 647/2013).

Análogamente, partiendo de la consideración de que no se puede determinar desde el punto de vista teórico la existencia de motivos económicos validos en la realización de una operación, sino que solo se puede determinar su existencia mediante una evaluación del caso concreto también se puede enunciar algunos motivos económicos validos que han sido aceptados en el supuesto específico de las operaciones de fusión y escisión (García-Torres, 2019).

En las operaciones de fusión se admiten como motivos económicos válidos alcanzar una gestión más económica de los recursos materiales a través de una centralización, simplificar las obligaciones administrativas, de auditoría o de grupo mercantil o disminuir las operaciones vinculadas. Como he explicado previamente en el supuesto del ahorro de costes en una fusión se está comenzando a no admitir como motivo económico válido por considerar que es una consecuencia inherente a la realización de estas operaciones (García-Torres, 2019).

En relación con las operaciones de fusión, si la reorganización de la entidad está dirigida a la gestión de la sociedad, la finalidad de la fusión se puede conseguir a través de una estructura holding donde se designe una entidad como cabecera del grupo de sociedades. Esta estructura se utilizará como instrumento que permite controlar y gestionar los intereses societarios mediante una centralización de la unidad de toma de decisiones puesto que la gestión y el mando corresponde a una única sociedad. A este respecto, es posible resaltar algunos motivos económicos válidos en la realización de estas operaciones como simplificar los procesos en la sociedad, aunar los recursos para favorecer la gestión de las sociedades que permita mejorar la productividad de los recursos humanos. Del mismo modo, la operación de fusión puede orientarse a la optimización en la toma de decisiones estratégicas mediante un equipo de decisión más estable con una mayor influencia de los accionistas en la toma de decisiones o manteniendo el porcentaje de participación impidiendo una dilución de poder que tendría lugar por inclusión de nuevos socios. Por otra parte, la fusión puede estar dirigida a realizar una toma de decisión, especialmente decisiones estratégicas de un modo más ágil y fluido consiguiendo una unidad de decisión más estable (García-Torres, 2019).

En el supuesto de que ya exista una estructura holding, la operación de fusión puede tener por finalidad la unificación de la dirección y gestión en una única sociedad de los valores

representativos de los fondos propios de todas las entidades de modo que en la nueva estructura empresarial se puede realizar más inversiones de índole empresarial eludiendo responsabilidades personales o concentrando las participaciones en las sociedades que se dedican a actividades semejantes para beneficiarse de las sinergias. En las operaciones de fusión los motivos económicos válidos también pueden estar orientados a favorecer la realización de operaciones que tengan por finalidad establecer posibles alianzas con otros grupos empresariales o la inclusión de nuevos inversores financieros (García-Torres, 2019).

Las razones basadas en el acceso a nueva financiación también se pueden considerar motivos económicos válidos. Así, a modo ejemplificativo podemos mencionar algunos motivos como mejorar la administración de la tesorería, tener un mayor acceso a ayuda públicas o conseguir la suficiente liquidez para mejorar la capacidad comercial y administrativa. En los supuestos en los que la operación de fusión está orientada a la obtención de financiación ajena existirán motivos económicos válidos si esta operación mejora la situación financiera de la empresa o mejora la capacidad de negociación con las instituciones bancarias o entidades de crédito (García-Torres, 2019).

Uno de los supuestos que implican una mayor problemática a la hora de admitir la existencia de motivos económicos válidos en una operación de fusión por absorción tiene lugar en aquellos casos en los que la sociedad absorbida tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar. La compensación de estas bases imponibles negativas de la sociedad absorbida por la sociedad absorbente, que fueron ocasionadas antes de la ejecución de la operación, es resulta de la sucesión a título universal que tiene lugar en todas las operaciones de fusión. En un principio, esta situación en sí misma no implica una conducta de fraude o evasión fiscal que impida la aplicación del régimen fiscal especial dado que no existe en la LIS ningún precepto que no permita realizar esta práctica, siempre que la operación de fusión no aumente la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas dando lugar a que dichas bases se compensen en dos contribuyentes distintos (Memento, 2018).

Sin embargo, en este sentido, si la operación de fusión es realizada con la única finalidad de beneficiarse de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, se considera que se realiza con una finalidad de fraude o evasión fiscal no por que exista una norma que prohíba esta práctica, sino porque el preponderante motivo económico por el que se realiza la operación es aprovecharse de una ventaja fiscal (García-Torres, 2019).

En esta línea se manifiesta la DGT que considera que si *“la Administración tributaria, tras la realización de unas actuaciones de comprobación e investigación considerase insuficientes los motivos económicos válidos esgrimidos por la entidad consultante, siendo preponderante la ventaja fiscal, la inaplicación del régimen fiscal especial se limitaría a eliminar los efectos de la ventaja fiscal, que en este caso concreto se entienden localizados en el aprovechamiento de las bases imponibles negativas que posee la entidad consultante, todo ello sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponder”* (V2887-15). Asimismo, la jurisprudencia viene no aceptando la existencia de motivos económicos válidos en aquellas operaciones de fusión por absorción en las que participa una sociedad sin actividad teniendo por finalidad la compensación de las bases imponibles negativas (Rivaya et al., 2017)

Las operaciones de escisión se considera que se realizan por motivos económicos válidos si la operación tiene por objetivo cumplir una necesidad empresarial ya sea de índole organizativa, comercial, financiera, de ahorro de costes o cualquier otro objetivo que esté fundamentado, siempre que exista una finalidad de continuar con la actividad y mejorar su productividad. En sentido contrario, no se admiten como motivos económicos válidos en las operaciones de escisión cuando la finalidad de la realización de esta operación es la enajenación de al menos una de las entidades intervinientes en la operación (García-Torres, 2019).

El motivo económico válido más evidente es dotar al grupo empresarial de una estructura societaria en la que se plasme una segregación total de los patrimonios según el destino de cada uno de ellos. Asimismo, son ampliamente considerados motivos económicos válidos en las operaciones de escisión aquellos que permitan facilitar la inclusión de nuevos socios o preservar los derechos de los socios ya existentes. Por el contrario, un claro supuesto en el que no se admite la concurrencia de motivos económicos válidos es en aquellas operaciones que tienen por finalidad favorecer la división del patrimonio y la separación de los socios con un menor coste fiscal (García-Torres, 2019).

Por último, es importante resaltar en relación con los motivos económicos válidos que la apreciación de pruebas sobre la existencia de motivos económicos válidos o la concurrencia de fraude o evasión fiscal no es un asunto revisable en casación, excepto que en la apreciación de las pruebas se acredite que se vulneraron preceptos que regulan la valoración de las pruebas o que se realizó una valoración incoherente, irracional o arbitraria (García, 2018).

IV. CONCLUSIONES

El régimen fiscal especial recogido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS regula un régimen de diferimiento en la tributación de las operaciones de reestructuración o concentración empresarial. Los sujetos pasivos que realizan operaciones que se pueden acoger al régimen fiscal especial, en el Impuesto sobre Sociedades aplican este régimen especial en lugar del régimen común o general, que viene recogido en el artículo 17 LIS.

Este régimen surge para establecer una normativa neutra en el conjunto de los Estados Miembros de la Unión Europea para que el coste fiscal de las operaciones de reestructuración o concentración empresarial no supongan un límite o un incentivo a la hora de decidir realizar o no estas operaciones necesarias en el ámbito empresarial. Por esta razón, el Capítulo VII del Título VII de la LIS donde se regula el régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial es transposición de la Directiva 2009/133/CE donde se regula el régimen fiscal especial en la normativa comunitaria.

A este régimen fiscal especial se pueden acoger únicamente determinadas operaciones de concentración empresarial. Así, se puede concluir que este régimen fiscal especial se puede aplicar a las operaciones de fusión, escisión total o parcial, aportación no dineraria de ramas de actividad, 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.

Todas estas operaciones que se pueden acoger a este régimen fiscal especial tienen en común que afectan directamente a la estructura del patrimonio de las sociedades, salvo en el caso de la operación de cambio de domicilio social que no se trata de una operación que implique una modificación en la estructura de la sociedad dado que en esta operación no existe una transmisión pues el titular sigue siendo el mismo.

Asimismo, se puede concluir que para que el régimen fiscal de diferimiento pueda aplicarse a las mencionadas operaciones de reestructuración o concentración empresarial que se pueden acoger a dicho régimen, la operación realizada ha de cumplir con la definición y los requisitos establecidos en la normativa fiscal y no en la normativa mercantil. A este respecto, se debe señalar que, en algunas ocasiones la definición y

requisitos establecidos en la normativa fiscal coinciden con los establecidos en la normativa mercantil.

En otro orden de las cosas, una de las causas que impide la aplicación del régimen fiscal especial es la ausencia de motivos económicos válidos. A este respecto, es necesario destacar que el concepto de los motivos económicos válidos es, a pesar de estar regulado como una causa de inaplicación en la normativa comunitaria y nacional, es un concepto indeterminado porque no se encuentra expresamente definido ni en la normativa fiscal española ni en la normativa fiscal comunitaria.

Por ello, se trata de un concepto que se ha ido precisando a través de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia española y comunitaria. A la luz de la jurisprudencia comunitaria y nacional se pueden observar diferencias en la interpretación de los motivos económicos válidos que ya parte de una redacción distinta del precepto donde se regula la causa de inaplicación del régimen fiscal especial en relación con los motivos económicos válidos.

Del análisis de la jurisprudencia comunitaria y española se puede concluir que la principal diferencia entre ambas interpretaciones de los motivos económicos válidos es que la doctrina administrativa y la jurisprudencia española establece un concepto más estricto y restrictivo para declarar la existencia de motivos económicos válidos en la realización de una operación de reestructuración o concentración empresarial.

Por último, me gustaría destacar que existe una gran variedad de motivos económicos válidos que son admitidos tanto por la jurisprudencia comunitaria como nacional, pero la determinación de la existencia o no de motivos económicos válidos no se pueda solventar desde el marco teórico, de modo que no se puede establecer un listado cerrado de motivos económicos válidos que justifican realización de la operación de reestructuración y, en consecuencia, permiten la aplicación del régimen fiscal especial sino que la declaración de la existencia o no de motivos económicos válidos se ha de realizar en un plano práctico examinando caso por caso.

Así, es posible concluir a la luz del estudio de la jurisprudencia comunitaria y española que se considera que concurren motivos económicos válidos cuando causas económicas y no sólo fiscales que justifican la decisión de realizar una determinada operación de reestructuración. Además, en ambas jurisprudencias se señala que para determinar la existencia de motivos económicos válidos es necesario hacer un examen caso por caso de

cada operación donde se ha de valorar el contexto global en el que se enmarca la operación llevada a cabo teniendo en cuenta todas las actuaciones previas, coetáneas y posteriores realizadas.

V. BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

Directiva 90/434/ CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. Jurisprudencia

Consulta General de la Dirección General de Tributos, 0012-97, de 10 de enero de 1997. Obtenido de la página oficial de la Secretaría de Estado de Hacienda Dirección General de Tributos (última consulta: 20/02/2020).

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2051-09, de 16 de septiembre de 2009. Obtenido de la página oficial de la Secretaría de Estado de Hacienda Dirección General de Tributos (última consulta: 22/02/2020).

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0566-15, de 12 de febrero de 2015. Obtenido de la página oficial de la Secretaría de Estado de Hacienda Dirección General de Tributos (última consulta: 22/02/2020).

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2086-15, de 3 de julio de 2015. Obtenido de la página oficial de la Secretaría de Estado de Hacienda Dirección General de Tributos (última consulta: 25/02/2020).

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2887-15, de 6 de octubre de 2015. Obtenido de la página oficial de la Secretaría de Estado de Hacienda Dirección General de Tributos (última consulta: 12/04/2020).

Sentencia de la Audiencia Nacional, rec. 187/2010, de 25 de abril de 2013. Obtenido de la página oficial del Consejo General del Poder Judicial: ROJ SAN 2048/2013 (última consulta: 02/04/2020).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-28/95, de 17 de julio de 1997. Obtenido de la página oficial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (última consulta: 06/04/2020).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), C-352/08, de 20 de mayo de 2010. Obtenido de la página oficial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (última consulta: 06/04/2020).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), C-126/10, de 10 de noviembre de 2011. Obtenido de la página oficial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (última consulta: 06/04/2020).

Sentencia del Tribunal Supremo, rec.1847/2010, de 24 de enero de 2013. Obtenido de la página oficial del Consejo General del Poder Judicial: ROJ STS 365/2013 (última consulta: 04/04/2020).

Sentencia del Tribunal Supremo, rec. 647/2013, de 19 de febrero de 2015. Obtenido de la página oficial del Consejo General del Poder Judicial: ROJ STS 730/2015 (última consulta: 04/04/2020).

3. Obras doctrinales

Argente, J., Rodríguez, A., Gil, M., Márquez, A., Arveras, C., Mínguez, F. Mellado, F. (2005). “*Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*”. Valencia: Editorial CIS, 297-365.

García, F. (2018). “*Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*”. Madrid: Editorial Fundación Impuestos y Competitividad, 161- 337.

Memento Práctico (2018). “*Impuesto sobre Sociedades*”. Madrid: Editorial Francis Lefebvre, 1317-1508.

Pérez, F. (2016). “*Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*”, 10ª Edición. Madrid: Editorial Tecnos, 513-519.

Rivaya, J., Caamaño, M.A., Soriano, J.M., Sánchez, J.A., García, C., Romá, P., Moya, F., Magraner, F., García, C., Bas, J. (2017). “*Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*”, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 1327-1459.

4. Recursos de Internet

Aniorte, I. (2016). “*Reestructuraciones empresariales: escisión y evasión fiscal. Medidas fiscales antiabuso de la UE y su recepción por el ordenamiento español*”. Revista Electrónica de Derecho de la Unión Europea (2). Obtenida el 13/02/2020 de <https://www.ucm.es/data/cont/media/www/pag-78338/reestructuraciones%20empresariales%20-%20evasi%C3%B3n%20fiscal%20y%20motivo%20econ%C3%B3mico%20v%C3%A1lido.pdf>

Calvo, J. (2011). Análisis de los distintos conceptos mercantiles sobre los que opera el régimen especial de 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. Su proyección fiscal. “*Fusiones y escisiones de sociedades aspectos prácticos fiscales y contables*”. Madrid: Editorial La Ley. Obtenido el 12/02/2020 de la base de datos Ley Digital: LA LEY 14711/2011.

Checa, C. (2009). “*Los “motivos económicos válidos” que permiten la aplicación del régimen fiscal 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*”. Revista Quincena Fiscal 1/20092/2009. Obtenido el 30/03/2020 de Thomson Reuters Aranzadi: BIB 2009/23.

García-Torres, M.J. (2019). “*Motivos económicos válidos” como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades*”. Revista Quincena Fiscal 17/2019. Obtenido el 30/03/2020 de Thomson Reuters Aranzadi: BIB 2019/8371.

ILP Abogados (2018). “*El régimen fiscal especial de operaciones societarias para personas físicas empresarias*”. Blog ILP Abogados. Obtenido el 20/02/2020 de <https://www.ilpabogados.com/el-regimen-fiscal-especial-de-operaciones-societarias-para-personas-fisicas-empresarias/>

Navarro, M. (2016). Motivos económicos válidos. “*La neutralidad fiscal de las aportaciones de ramas de actividad*”. Editorial Aranzadi. Obtenido el 30/03/2020 de la base de datos Thomson Reuters Aranzadi: BIB 2016/800255.

Romero, A (2010). Régimen fiscal general de las modificaciones estructurales. “*Manual de operaciones de reestructuración empresarial*”. Madrid: Editorial CISS. Obtenido el 12/02/2020 de la base de datos Ley Digital: LA LEY 13921/2010.