II. ENCUENTRO NACIONAL DE SECCIONES COLEGIALES DE DERCHO MERCANTIL Y CONCURSAL

Málaga, 29 y 30 de Mayo de 2025

José María Muñoz Jiménez

DOCTOR EN DERECHO - ECONOMISTA
ABOGADO - AUDITOR DE CUENTAS

Abogacía de Málaga

JOSE MARIA MUÑOZ
FISCAL · LEGAL · CONCURSAL

www.josemariamuñoz.com

NORMATIVA

- *Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles (LME), modificada por el Real Decreto-ley 5/2023.*

- *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) Capítulo VII del Título VII (arts. 76 a 89 LIS).*

- *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), Capítulo III.*

- *Directiva 2009/133/CE: régimen fiscal común aplicable a fusiones y escisiones entre sociedades de distintos Estados miembros.*

NATURALEZA DEL RÉGIMEN

- **Evita tributación inmediata de plusvalías latentes**
- **Aplicación automática salvo renuncia expresa**
- **Principio de neutralidad fiscal**
- **Importancia de acreditar motivos económicos válidos**

DIRECTIVA 2009/133/CE DEL CONSEJO de 19 de octubre de 2009

Art 15. *"…Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1:*

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 sociedades que participan en la operación, pueden constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal".*

LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Art 89.2. *"… **No se aplicará** el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo **el fraude o la evasión fiscal**.*

*En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación **no se efectúe por motivos económicos válidos**, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la **mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal**."*

¿Debe existir fraude o evasión fiscal?

¿O bastaría que hubiese ventaja fiscal?

No toda ventaja fiscal es **ilícita**, pero **puede perder legitimidad** cuando:

- Se obtiene mediante estructuras artificiosas.
- Se desnaturaliza la finalidad de la norma.
- Se encubre una operación que debería tributar de forma ordinaria.

Debe tenerse en cuenta que **la ausencia de motivos económicos** válidos no invalida, per se, el régimen de **neutralidad fiscal,** sino que es una presunción que admite prueba en contrario. Así, **tendrá que demostrarse** por la Administración Tributaria que la **ventaja fiscal era el único** o principal motivo de la operación.

FUSIONES

- ***Eliminación de duplicidades estructurales***
- ***Racionalización de actividades empresariales***
- ***Reducción de costes***
- ***Fortalecimiento de la posición financiera***
- ***Simplificación administrativa y contable***

ESCISIONES

- ***Separación de activos estratégicos o de alto valor***
- ***División de actividades diferenciadas***
- ***Optimización en la asignación de recursos***
- ***Facilitar la entrada de terceros inversores o socios***
- ***Preparación para una eventual venta o cesión de una rama***

CANJE DE VALORES

- ***Centralización de la gestión del grupo***
- ***Optimización de la política de inversiones***
- ***Ordenación de la estructura de propiedad en el ámbito familiar***
- ***Evitar la atomización accionarial***

APORTACIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD

- ***Captación de nuevos socios estratégicos o industriales***
- ***Profesionalización de la gestión***
- ***Mejora de la capacidad financiera***
- ***Flexibilización de la toma de decisiones***

APORTACIÓN NO DINERARIA (DE ACTIVOS AISLADOS)

- ***Individualización patrimonial***
- ***Separación de riesgos empresariales***
- ***Reordenación comercial***

CONSULTA DE 13 DE MAYO DE 2016 (V2103-16) DGT

*"Ante un supuesto de **escisión total**, aportaciones no dinerarias y **posterior donación**, tras un listado extenso de motivos que podían considerarse como económicamente válidos, la DGT indicaba que la donación posterior podía tener influencia en la determinación del propósito inicial, y si el **motivo principal** consistía en **donar** determinados elementos patrimoniales con una fiscalidad más ventajosa, ello llevaría a **negar la existencia** de un **motivo económico válido**."*

*En este caso es **"sencillo"** negar el motivo económico válido, pero en los casos **separar riesgos**, **ordenar la sucesión**, **concentrar el voto en la misma familia**.*

Y LLEGA…

SENTENCIA EURO PARK SERVICE, DE 8 DE MARZO 2017

Asunto C-14/16:…"*para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes* ***no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados****, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente el fraude o evasión fiscales, iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva*"

Y claro la DGT reaccionó rápido…

CONSULTA V0757-23

*"atendiendo a las **circunstancias concurrentes** en cada caso concreto, tanto **anteriores** como **simultaneas** o **posteriores**".*

No se pronuncia sobre la validez de los motivos económicos, dejando dicha valoración exclusivamente a la inspección.

El **Plan Anual de Control Tributario** de 2023 de la Agencia Tributaria incluye como hechos determinantes de ser analizados

CONSULTAS V4854-16, V0990-18 Y V1831-18

*"la **interposición de personas jurídicas para remansar rentas** pendientes de personas operativas, alcanzando dicha comprobación a la posible aplicación indebida del **régimen** de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores con ocasión de las aportaciones no dinerarias de participaciones que se hayan podido efectuar con un **propósito exclusivo de elusión fiscal**".*

¿Qué podemos entender como ventaja fiscal?

La operación se ha realizado con el **objetivo principal** de conseguir un ahorro fiscal, a continuación, debemos realizar es **identificar la ventaja fiscal** de la operación de reestructuración.

Si existe una ventaja fiscal **no invalida** el régimen especial aplicable a las reestructuraciones necesariamente.

SENTENCIA DE 21 DE MARZO DE 2017 DEL TRIBUNAL SUPREMO

*"… Una **operación de escisión parcial** comporte para el obligado tributario determinadas **ventajas fiscales no es obstáculo insalvable** para que la escisión parcial pueda acogerse el régimen especial. Tan sólo lo es el hecho de que la obtención de una ventaja fiscal sea el motivo único o principal de la operación".*

SENTENCIA 16 DE NOVIEMBRE DE 2022 DEL TRIBUNAL SUPREMO

Recuerda que la **invalidación** del régimen especial de reestructuraciones debe aplicarse.

"***solo excepcionalmente** y en casos particulares, puesto que dicho artículo establece una excepción que debe **interpretarse de manera estricta**"*

CONSULTA V2214-23 DGT

Se pregunta si la **ventaja a eliminar en un canje** sería la tributación por una **distribución de dividendos posterior**, se aclara que **no cabe la calificación apriorística** del reparto de dividendos como ventaja fiscal a eliminar, debiendo ser acreditado por los órganos de comprobación e inspección.

¡OJO! Artículo 15 Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma…

Lo resuelve el TS:

SENTENCIA DEL 31 DE MARZO DE 2021 DEL TRIBUNAL SUPREMO

*"la apreciación de la **ausencia** de un motivo económico válido (…), 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".*

¿Es sancionable?

CONSULTA 27 JULIO 2023 V2214-23

la Administración Tributaria no hacía referencia a que la conducta del contribuyente pudiese ser sancionable. En esta consulta por primera vez establece el siguiente matiz:

> ***"sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponder".***

SENTENCIA 13 DE DICIEMBRE DE 2016 DEL TRIBUNAL SUPREMO

En un caso de fusión impropia, validó la sanción impuesta al contribuyente por parte de los órganos de inspección, apartándose del criterio de sentencias anteriores del propio Tribunal —sentencias de 16 de enero de 2014, 11 de junio de 2014 y 23 de febrero de 2016.

Gracias