

UNA NUEVA VISIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE ESCISIONES: LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 16 DE FEBRERO DE 2011

JESÚS LÓPEZ TELLO

Abogado*

Una nueva visión del régimen fiscal especial de escisiones: la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2011

La sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2011 significa, a nuestro juicio, un antes y un después en la aproximación intelectual a la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores. Así, y en relación con las operaciones de escisión, la sentencia construye la relación entre los conceptos mercantil y fiscal de rama de actividad, y define la exigencia de proporcionalidad en la atribución a los socios de la sociedad escindida de valores representativos del capital social de la sociedad beneficiaria de la escisión. Desde una perspectiva más general, la sentencia explora y redefine los criterios de aplicación de la cláusula antiabuso del régimen especial, reaccionando contra interpretaciones excesivas de la misma hechas por la Administración tributaria.

A fresh vision of the Spanish taxation system applicable to divisions: judgment of the National Court of 16 February 2011

In our view, the judgment of the Spanish National Court («Audiencia Nacional») of 16 February 2011 provides a brand new approach to the Spanish taxation system applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares. In the context of divisions, the judgment establishes the relationship between the commercial and tax definitions of business unit. It also defines the requirement of a pro-rata issue of securities representing the capital of the companies receiving the assets and liabilities to the divided company's shareholders. From a broader perspective, the judgment explores and redefines the application criteria of the system's anti-abuse clause, thus reacting against abusive interpretations by the tax authorities.

1 · IN MEMORIAM

Si hay un recuerdo vívido que conservo de Juan Luis es el de recibir su magisterio entre nubes de humo, en las maravillosas salas con frescos del despacho de la calle Jorge Juan en Madrid, cuando ambos fuimos ávidos fumadores en la segunda mitad de la década de los noventa.

Un jurista tan extraordinario como él habría apreciado sin duda la claridad en el pensamiento, el orden en las ideas y el rigor en la contradicción dialéctica que rezuma la sentencia cuyo comentario va a constituir el objeto de este humilde homenaje.

2 · LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 16 DE FEBRERO DE 2011

La cuestión sometida a debate es la aplicación a la escisión parcial de una sociedad mercantil del régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores del Impuesto sobre Sociedades (el «régimen especial»); aplicación denegada por la Administración y recurrida por la interesada. El objeto del recurso fue la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central («TEAC») de 29 de marzo de 2007, desestimatoria

de la reclamación deducida frente al acuerdo de liquidación dictado por la Agencia Tributaria.

Los hechos sucedieron en 1998, y por tanto las referencias normativas que enmarcan la decisión de la Audiencia giran en torno a la legislación vigente entonces, señaladamente el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989 («TRLSA»), y la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades («LIS»). Esta circunstancia no priva a la sentencia (JUR\2011\77310) de un ápice de valor y actualidad.

Por otro lado, al tiempo en que se escriben estas líneas puede afirmarse que la sentencia es ya jurisprudencia reiterada de la Audiencia Nacional, que en el mismo sentido se ha pronunciado, por ejemplo, en sus sentencias de 9 de marzo de 2011 (JT\2011\402) y de 4 de mayo de 2011 (JUR\2011\175979).

La sentencia aborda muchos temas, todos de interés a nuestro juicio, pero aquí nos vamos a centrar solo en algunos.

3 · SOBRE LA FALTA DE CLARIDAD ADMINISTRATIVA EN CUANTO A LA RAZÓN POR LA QUE SE DENIEGA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

La Sala comienza su examen de las razones de fondo aducidas por la mercantil recurrente con una

* Del Area de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).

serie de consideraciones previas, entre las cuales se encuentra una que desde el frontispicio sirve para ofrecernos lo que va ser una constante en la sentencia: su ambición de orden en las ideas y lógica en los razonamientos.

Así, de entrada pone de relieve la complicación argumental que representa que *«que los propios actos administrativos objeto de impugnación no expresan un razonamiento unívoco y rectilíneo acerca de la razón principal por virtud de la cual se deniega el régimen especial»*, y sigue diciendo que *«como sostiene la demanda —en este punto, sin contradicción procesal—, el acta de disconformidad fundamenta la improcedencia de acogerse a ese régimen especial en la finalidad de fraude o evasión fiscal presente en la operación, apreciación que, en un sentido lógico-jurídico presupondría que lo transferido con ocasión de la operación de la escisión era una rama de actividad estrictamente tal y que, además, en ella se había respetado la regla de proporcionalidad, pues sería inconcebible la aplicación de la cláusula o norma antiabuso, (...) en relación con operaciones societarias que no estuvieran comprendidas objetivamente en el ámbito de aplicación del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS de 1995 y, más concretamente, en su artículo 97, que es el que define las operaciones y los requisitos que en ellas han de concurrir»*.

En lo que aquí interesa, dicho artículo 97 LIS decía que, a efectos del régimen especial, tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

«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, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria (...)».

Se refiere la Sala a que si la Administración mantenía que en la escisión debatida la parte del patrimonio segregado no era una rama de actividad y además no se había respetado la proporción debida en la atribución a los socios de la sociedad escindida de valores representativos del capital social de la sociedad beneficiaria de la escisión, pues entonces la operación ya no era una escisión a efectos del régimen especial, la aplicación del cual se podía denegar inmediatamente y sin necesidad de seguir más allá y discutir si su finalidad fue el fraude o la evasión fiscal. O dicho como lo dice la sentencia, si la razón de la denegación del régimen especial está

en la finalidad de fraude o evasión fiscal de la operación, esto supone que no se discute su caracterización objetiva como escisión a efectos fiscales, pues la apelación al remedio extraordinario que supone la cláusula antiabuso solo procede, en buena lógica jurídica, cuando el encaje del acto o negocio en la definición legal del tipo de operación es intachable.

La Audiencia no llega a dar el siguiente paso que su impecable razonamiento demandaría, esto es, rechazar los argumentos administrativos relativos a la falta de rama de actividad y de proporcionalidad sin entrar siquiera a considerarlos, y centrar el debate directa y exclusivamente en la pretendida finalidad de fraude o evasión fiscal de la escisión. Lo hace probablemente porque la Sala es consciente, y aquí también acierta, de que la apelación a la cláusula antiabuso es en realidad un argumento subsidiario. Pero sirve esta consideración previa para llamar la atención sobre dos cosas importantes: la primera, que la Administración está obligada a argumentar con tanto orden como se exige a los administrados, y no fiar en que los tribunales ya rellenarán sus carencias; y la segunda, que quizá ha llegado el momento de embridar el uso de las cláusulas antiabuso cual bálsamo de fierabrás que permite evitar enredarse en la interpretación de las leyes y saltar por encima del sentido propio de sus palabras.

4 · SOBRE LA CARACTERIZACIÓN DEL PATRIMONIO SEGREGADO COMO UNA RAMA DE ACTIVIDAD

Ya está dicho que el artículo 97 LIS exigía para la aplicación del régimen especial que lo segregado en una escisión parcial constituyera rama de actividad. En los mismos términos se expresa hoy el artículo 88 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004. Y la definición de rama de actividad estaba en el apartado 4 del artículo 97 LIS, a cuyo tenor:

«Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios».

La definición actualmente vigente, contenida en el apartado 4 del artículo 88 TRLIS, es la misma, sal-

vo que sustituye la frase «conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma», por «conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma».

La Sala, de contrario a la opinión de la Administración, considera que en el caso sometido a su escrutinio el patrimonio segregado constituía una rama de actividad, y desarrolla esta consideración en un largo fundamento jurídico sexto donde se exponen en apartados separados las once razones que la conducen a esa conclusión. Sin perjuicio del valor intrínseco de los razonamientos de la sentencia en relación con el caso concreto, lo más interesante del debate a nuestro juicio es que la Audiencia se pronuncia sobre muchos de los lugares comunes que en los últimos años han presidido las discusiones entre Administración y administrados sobre la concurrencia de rama de actividad a los efectos de la aplicación del régimen especial.

4.1 · Sobre la preexistencia de la rama de actividad en sede de la sociedad escindida

La Sala, con cita de la consulta vinculante V0005-00, de 9 de febrero de 2000, de la Dirección General de Tributos, admite que la exigencia de que el patrimonio segregado constituya una rama de actividad comprende implícitamente el requisito de la preexistencia de la rama de actividad en sede de la transmitente escindida.

Esta admisión es uno de los muy pocos puntos en los que disintimos de la sentencia. No es necesario que el conjunto de elementos patrimoniales transmitidos en la escisión funcione por sus propios medios en la entidad escindida, lo que decía y dice la ley es que basta con que «sea capaz de funcionar por sus propios medios». La susceptibilidad era y es lo decisivo, y este clavo está bien remachado hoy en el apartado 4 del artículo 88 TRLIS, donde el cambio de redacción respecto del artículo 97.4 LIS lo ha sido para incluir expresamente la susceptibilidad de ser en la primera fase de la definición de rama de actividad, esto es, «conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma».

No obstante su admisión inicial de la tesis administrativa tradicional de que la rama de actividad debe estar configurada como tal en la sociedad escindida, la sentencia somete a crítica rigurosa los argu-

mentos utilizados por la Administración para negar la preexistencia de la rama de actividad en esa sede, y en esta rigurosa crítica se observa el buen criterio rector, aún tácito, de la capacidad de ser.

Así, la Sala concluye que «partiendo de unos hechos que no son objeto de discusión en el proceso (la naturaleza de los activos cedidos, la existencia de una producción identificable, la cesión de una cartera de clientes, etc.), lo que falta es el razonamiento coherente, por parte de la Inspección —al que se remite el TEAC de forma acrítica— relativo a la inidoneidad de los activos descritos en la escritura de cesión para configurar una rama de actividad».

En particular, la sentencia rechaza por jurídicamente excéntrico el razonamiento de la Inspección de que un indicio de que el patrimonio escindido no constituía una rama de actividad preexistente en la sociedad escindida era la «inexistencia de contratos entre la rama de telecomunicaciones y las demás ramas o divisiones de la actividad», y advierte que esta apelación a la carencia de contratos entre ramas de actividad o divisiones dentro de una misma empresa solo denota una defensa a ultranza de la posición administrativa de partida.

4.2 · Sobre la concordancia o discrepancia de los conceptos «rama de actividad» y «unidad económica»

El artículo 253.1 TRLSA disponía que «en el caso de escisión parcial, la parte del patrimonio social que se divida o segregue deberá formar una unidad económica». En el mismo sentido, la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, dice hoy en su artículo 70.1 que «se entiende por escisión parcial el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes».

En cuanto el artículo 97.4 LIS, y hoy el artículo 88.4 TRLIS, definen la rama de actividad como conjunto de elementos patrimoniales que constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma, se entiende fácilmente que la coincidencia o discrepancia entre el concepto mercantil de «unidad económica» y el fiscal de «rama de actividad» sea debate antiguo entre los juristas interesados en el régimen especial.

La solución a ese debate encierra una consecuencia subyacente de mucho calado, que la sentencia pone

de manifiesto en toda su crudeza, como vamos a ver. En efecto, si las nociones de «unidad económica» y «rama de actividad» fueran equivalentes, una vez calificada una escisión parcial como tal por el registrador mercantil cabría dudar de la capacidad de la Administración tributaria para volver sobre la cuestión y negar que el patrimonio segregado constituyera una unidad económica, y por tanto una rama de actividad.

Quizá por ello ha sido postura tradicional de la Administración tributaria la de afirmar su capacidad de calificación en este punto entendiendo, expresa o tácitamente, que «unidad económica» y «rama de actividad» significan cosas distintas. Un buen ejemplo puede encontrarse en la resolución del TEAC de 19 enero 2007 (JT2007\680), donde el supremo órgano económico-administrativo dice:

«Argumenta la recurrente que el concepto de escisión parcial enunciado por el art. 97.2.b) LIS es coincidente con el mercantil, identificando a estos efectos «la unidad económica» mercantil con la «rama de actividad». Tal identificación resulta sin embargo imposible a la vista de la definición que el propio art. 97, en su apartado 4, da para la rama de actividad. Así lo viene declarando reiteradamente la Dirección General de Tributos (DGT en lo sucesivo) en sus contestaciones a consultas como señala el informe ampliatorio. Y, desde luego, es indudable que la Ley tributaria no tiene por qué beneficiar toda escisión mercantil, pudiendo delimitar en los términos que considere oportuno el ámbito del régimen especial como efectivamente hace».

Es un buen ejemplo no solo de la afirmación en sí, sino también de la falta de argumentación de sustento de la misma, de lo que como veremos también se quejará la Sala. En efecto, el TEAC no razona porque resulta imposible la identificación entre la «unidad económica» mercantil con la «rama de actividad» a la vista de la definición de rama de actividad del artículo 97.4 LIS. Y no es un razonamiento la proclamación de la autonomía del Derecho tributario para decidir cuáles de entre las escisiones mercantiles pueden acogerse al régimen especial, pues no es esa autonomía lo que se discute sino el significado de los términos efectivamente utilizados en una ley tributaria, la LIS, en concreto.

Volviendo a la sentencia, la Sala, tras reconocer que la demanda desarrolla sólidamente la identificación del concepto fiscal de «rama de actividad» definido en la norma tributaria, con el de «unidad económica» a que alude imperativamente la norma mercan-

til como condición de validez de la escisión parcial, declara sin embargo que no considera necesario, a efectos de la resolución del litigio, «resolver la cuestión acerca de si ambos conceptos jurídicos indeterminados son idénticos o no lo son», y se embarca a continuación en un razonamiento de vías alternativas de lógica implacable.

Dice así la sentencia:

«En cualquier caso, o bien el concepto mercantil de unidad económica es sinónimo del definido como «rama de actividad» por la Ley fiscal, o bien estamos en presencia de dos nociones diferenciadas en algo.

En el primero de los casos, estaríamos en presencia de una norma tributaria en blanco para cuya comprensión ha de acudir necesariamente a definiciones y conceptos propios de la normativa mercantil y su sistema de fuentes, lo que (...) daría como consecuencia necesaria que, una vez inscrita la escisión parcial en el Registro Mercantil, (...) tendríamos un concepto agotadoramente perfilado por la norma mercantil, de suerte que habiendo probadamente «unidad económica», también se daría inexcusablemente, dada esa identidad objetiva, el requisito de la «rama de actividad» a los pertinentes efectos fiscales, liberando a la empresa titular de la inscripción de toda carga probatoria al respecto.

Pero si no estuviéramos ante conceptos equiparables íntegramente, la Administración debería definir (...) en qué casos una unidad económica en sentido de la legislación de sociedades anónimas no sería, al mismo tiempo, una rama de actividad fiscalmente considerada».

Expuesto el dilema en estos términos, la Sala constata en primer lugar la falta de análisis administrativo tanto de la cuestión general relativa a en qué casos, situaciones o circunstancias una unidad económica del artículo 253.1 TRLSA no es también una rama de actividad en el sentido del artículo 97.4 LIS, como de la cuestión particular de por qué la división o unidad negocial de telecomunicaciones segregada en el caso de autos, aun siendo mercantilmente una unidad económica, no integraría el presupuesto de la rama de actividad fiscal. En segundo lugar declara que la presunción de validez y exactitud de los actos inscritos obliga necesariamente a considerar que lo segregado es, con valor de presunción *iuris et de iure*, una unidad económica, «que la Sala entiende se caracteriza por la reunión de los elementos patrimoniales bajo una idea organizativa común, concepto que es coincidente en ello con el

requerido a efectos tributarios». Y concluye, a la vista también de la prueba pericial practicada, que el objeto sobre el que recayó la escisión parcial debatida fue «una verdadera y propia rama de actividad».

5 · SOBRE LA POTESTAD DE CALIFICACIÓN QUE A LA ADMINISTRACIÓN RECONOCE EL ARTÍCULO 13 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Al hilo del debate anterior sobre la coincidencia o discrepancia entre el concepto mercantil de «unidad económica» y el fiscal de «rama de actividad», la Sala dedica unas cortas pero enjundiosas reflexiones al alcance de la potestad de calificación que a la Administración reconoce el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación con la presunción de validez y exactitud del contenido del Registro Mercantil. Como es sabido, dicho artículo 13 dispone:

«Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

La Sala dice, con mucha razón, que:

«(...) la actividad de calificación del registrador mercantil (arts. 18 y 20 del Código de Comercio) no puede ser soslayada de la manera en que lo hace la Inspección, que de hecho viene a sustituir o enervar los efectos jurídicos de esa calificación, a la que la Ley atribuye una presunción de validez que sólo puede ser destruida con sometimiento a cauces jurídicos bien precisos, haciendo un uso abusivo de la potestad instrumental de calificación que le reconoce la LGT en su artículo 13. Ésta, evidentemente, no puede convertir a la Administración en juez civil, penal, mercantil o administrativo al mismo tiempo, ni le permite establecer calificaciones jurídicas de los actos hechos o negocios jurídicos que se sometan a su examen prescindiendo de las presunciones legales asociadas a la observancia de determinadas formas jurídicas, en algunos casos condicionantes de la validez misma de tales actos, como sucede, por ejemplo, con la inscripción registral de la escisión, sea ésta total o parcial.

Así sucede, por ejemplo, con la escisión parcial, que es la operación societaria a través de la cual se ha canalizado, en este caso, la segregación de la rama de actividad que pretende acogerse al régimen de neutralidad fiscal. Como hemos dicho, la ley mer-

cantil exige una forma ad solemnitatem sin cuya observancia el negocio jurídico societario no sería válido ni eficaz. De ahí que, contrario sensu, el sometimiento de la sociedad escindida a las adecuadas formas sustanciales y la intervención en ellas de un funcionario público, el Registrador Mercantil, dotado legalmente no sólo de una potestad de calificación, sino, en el resultado de su actividad, de una presunción de exactitud y validez del contenido del Registro (arts. 18.2 y 20.1 del Código de Comercio), hace improcedente una calificación correctora aún cuando lo fuera a los solos efectos fiscales».

Hay que reconocer a la Sala, entre otras muchas cosas, el don de la oportunidad. En los tiempos que corren, la Administración tributaria parece tentada a no parar en barras en el uso del artículo 13 (calificación) de la Ley General Tributaria —y también del artículo 16 (simulación), y de la cláusula antiabuso del régimen especial—. Para ilustrar nuestra observación con un botón de muestra, baste una muy breve referencia a la resolución del TEAC de 19 de mayo de 2010. En este caso, se trató de la escisión total de una compañía mercantil anónima en favor de tres sociedades limitadas beneficiarias. En un primer momento, se atribuyeron a cada uno de los socios de la escindida todas las participaciones en el capital de cada una de las tres sociedades beneficiarias. La escritura de escisión original fue luego subsanada, atribuyéndose las participaciones en el capital de las sociedades beneficiarias de modo que se reprodujera en cada una de ellas la composición del accionariado de la sociedad escindida. Esta escritura de subsanación tuvo acceso al Registro Mercantil y fue calificada como tal por el Registrador Mercantil, inscribiéndose en las hojas de las tres sociedades beneficiarias de la escisión. De una forma que se nos antoja increíble, la Administración tributaria —Inspección y TEAC— rechazó la subsanación e ignoró la verdad registral, creando un universo alternativo fiscal donde los socios de las sociedades beneficiarias de la escisión no serían los mismos que lo son a todos los demás efectos del universo jurídico, sumiendo con ello a todo el mundo en la esquizofrenia de una imposible titularidad separada legal y fiscal.

La sentencia pone un necesario contrapunto de cordura, al menos en materia de calificación, como acabamos de ver; y también lo hará en materia de cláusula antiabuso del régimen especial, como veremos después.

6 · SOBRE LA EXIGENCIA DE PROPORCIONALIDAD EN LA ATRIBUCIÓN A LOS SOCIOS DE LA SOCIEDAD ESCINDIDA DE VALORES REPRESENTATIVOS DEL CAPITAL SOCIAL DE LA SOCIEDAD BENEFICIARIA DE LA ESCISIÓN

También ha sido lugar común en la interpretación administrativa de los requisitos que una escisión parcial ha de reunir para poder acogerse al régimen especial, el de que tanto en la sociedad escindida como en la beneficiaria o beneficiarias de la escisión se debe reproducir la misma composición accionarial y con los mismos porcentajes de participación de los socios.

Esta consecuencia se ha pretendido extraer de la propia definición de escisión parcial contenida en el 97 LIS, el cual establecía como sabemos que, a efectos del régimen especial, tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

«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, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria (...)».

En lo que aquí interesa, idéntica redacción tiene el actual artículo 83.2.1.b. TRLIS.

Un ejemplo de la posición administrativa puede encontrarse en la resolución del TEAC de 12 de mayo de 2009 (JUR\2009\380395), donde el TEAC dice:

«(...) es un requisito de la escisión, tanto a efectos mercantiles (art. 252 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) como fiscales, el que se guarde la debida proporción en la atribución a los socios de las acciones de las sociedades adquirentes, en relación con la participación que tenían en la escindida. Este respeto a la proporcionalidad es un requisito inexcusable para la aplicación del régimen fiscal especial.

En el presente supuesto, de acuerdo con el proyecto de escisión y en la escritura pública de escisión, no se respeta la regla de proporcionalidad cualitativa, puesto que la atribución de acciones es distinta a la inicial, dado que el 100% de cada sociedad se atribuye a cada uno de los socios que poseen el 100 por 100 del capital social de las beneficiarias, cuando sería

necesario que los socios de la entidad escindida recibieran participaciones de cada una de las sociedades beneficiarias en la misma proporción a la participación que ostentaban en la que se escinde (50%)».

Lo que afirma el TEAC no se compadece con lo que decía el apartado 2 del artículo 252 TRLSA, el cual establecía con carácter general la exigencia de proporcionalidad al decir que:

«Las acciones o participaciones sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión deberán ser atribuidas en contraprestación a los accionistas de la sociedad que se escinde, los cuales recibirán un número de aquellas proporcional a sus respectivas participaciones, reduciendo la sociedad, en su caso y simultáneamente, el capital social en la cuantía necesaria».

Pero ordenaba a continuación que:

«En los casos en que existan dos o más sociedades beneficiarias, la atribución a los accionistas de la sociedad que se escinde de acciones o participaciones de una sola de ellas requiere el consentimiento individual de los afectados».

Lo que con toda evidencia significa que el respecto a la proporcionalidad en escisiones parciales no implica necesariamente que en la beneficiaria o beneficiarias de la escisión se deba reproducir exactamente la misma composición accionarial de la escindida y con los mismos porcentajes de participación de los socios. Confesamos que durante muchos años no hemos entendido el fundamento legal de la rígida y unidireccional interpretación administrativa de la proporcionalidad cualitativa.

La Sala vuelve a practicar el discurso de confrontación identidad versus diversidad de las normas fiscal y mercantil, con desarrollo lógico de ambas alternativas. Dice así la sentencia:

«(...) desconocemos cual es el criterio de la Administración sobre si la regla de proporcionalidad contenida en la LIS es cualitativamente diferente de la misma regla exigida en la normativa societaria, pues no se pronuncia sobre el particular, pero, al igual que se indicó en relación con el anterior motivo examinado, o bien se trata de la misma e idéntica regla, en cuyo caso las potestades de calificación atribuidas al Registrador Mercantil deben vincular, a todos los efectos, a la Administración Tributaria, dada la presunción de exactitud del registro, que ésta no puede contradecir por la sola razón de que ese contenido no satisfaga sus intereses u opiniones, o, por el contrario, se trata de normas objetivamen-

te diferentes, en cuyo caso no bastaría con afirmar insistentemente que se incumple la regla repetida, sino que sería necesario completar la motivación con la expresión de dos elementos fundamentales: en qué se cumple la regla de proporcionalidad si se tiene en cuenta que estamos ante una escisión meramente parcial; y, de otra parte, cuál sería, a juicio de la Inspección, la particularidad de la norma tributaria que la hace diferente, en este punto, a la norma mercantil (...).»

Y tras la confrontación retórica, la decisión:

«(...) la proporcionalidad (...) en modo alguno impone que, tratándose de una escisión parcial (...) las participaciones de cada uno de los socios en ambas sociedades, la escindida y la resultante de la escisión parcial, deban reproducir simétricamente el porcentaje de todos los socios en una y otra, pues tal es una exigencia que no deriva de una interpretación razonable de la ley, sin perjuicio de que esa interpretación de la norma dejaría al margen del régimen de neutralidad supuestos (...) perfectamente válidos, lícitos y conformes con las exigencias o conveniencias de un mercado libre, como es la asignación a uno solo o a varios socios de la totalidad de las participaciones de la escindida, siempre que se mantenga constante la proporcionalidad a que se refiere el art. 97 LIS, que no se refiere a esa simetría, sino solamente al valor o proporción de las participaciones de los socios antes y después de la escisión».

Por último, la Sala remata su argumento en este punto con una oportunísima cita de la Sexta Directiva 82/891/CEE del Consejo, de 17 de diciembre de 1982, referente a la escisión de sociedades anónimas, en cuyo artículo 17 se establece que «la escisión produce ipso iure y simultáneamente los siguientes efectos: (...) b) los accionistas de la sociedad escindida se convertirán en accionistas de una o más de las sociedades beneficiarias conforme al reparto previsto en el proyecto de escisión (...)», de donde la sentencia concluye que de la norma comunitaria resulta «una exigencia de proporcionalidad radicalmente distinta de la exigida, con exceso sobre el espíritu y la letra de la ley fiscal aplicable al caso, por la Administración tributaria».

7 · SOBRE LA APLICACIÓN AL CASO DE LA CLÁUSULA ANTIABUSO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

Se llega así a la que la sentencia considera la esencial razón de fondo de la negativa administrativa al

acogimiento de la escisión debatida al régimen especial, esto es, la aplicación al caso de la norma antifraude que, inspirada en el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, estaba recogida en el artículo 110.2 LIS. Dicho apartado (redacción de la Ley 14/2000) disponía que:

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

La Sala cita su reiterada doctrina en materia de interpretación del artículo 110.2 LIS, y en tal sentido reproduce literalmente párrafos bien conocidos de sus sentencias de 13 de noviembre de 2008, y de 9 y 22 de diciembre de 2010, entre otras.

Lo novedoso viene cuando la Sala desarrolla los motivos por los que considera que la razón asiste a la demandante y no a la Administración.

Comienza la sentencia esa exposición de motivos diciendo algo que desde la barrera del sentir de los contribuyentes es casi seguro que ha sido percibido como expresión de una facultad telepática de los magistrados. Así:

«Existe una preocupante tendencia, en la Administración tributaria, al abuso de las cláusulas anti-fraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir situaciones de elusión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente inidóneas para el fin económico teóricamente perseguido».

La Sala constata a continuación que la Administración no ha tachado los negocios celebrados de anómalos, indirectos, simulados o fraudulentos, por lo que dice seguidamente que «la razón fundamental por la que se priva a la recurrente de los beneficios de la LIS es la existencia de otros negocios jurídicos, de otras formas, cuyo resultado habría sido más gravoso para la recurrente y, de forma inversa, más favorable para los intereses de la Hacienda Pública».

Y este es el inicio de la formulación dogmática de una teoría o principio de «mayor gravamen o de economía de opción inversa» en la aplicación de los tributos, en feliz denominación de la propia sentencia:

«Bajo esa teoría, (...) un negocio lícito, válido, querido por las partes y celebrado con total ausencia de violencia sobre las formas jurídicas, puede conducir a la privación del régimen de diferimiento en las operaciones societarias, (...), siempre que sea posible hallar una alternativa igualmente válida pero más gravosa para el contribuyente. Así, la Inspección (...), con manifiesta extralimitación de sus funciones, se dedica a ofrecer alternativas negociales que excluyan la escisión parcial como vía de instrumentar la cesión de rama de actividad, con tal de que, en su resultado, supongan una carga tributaria mayor para el interesado. Se viene, con tan insólita postura que, pese a su claro alejamiento de cualquier remota idea de fraude, ha resistido incólume a lo largo del procedimiento inspector, de la vía económico-administrativa y de este proceso, a sostener una especie de principio del mayor gravamen o de economía de opción inversa conforme al cual entraría en juego la cláusula antifraude, pese a la ausencia acreditada de éste, por el simple hecho de que las alternativas u opciones económicas seleccionadas por la Inspección favorecerían con un grado mayor los intereses de la Administración, los recaudatorios, debe entenderse, pues también es interés preceptivo de ésta la de someterse a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (arts. 9.3 y 103 CE), así como proteger los derechos de los administrados».

Así formulada, la Sala la considera rigurosamente inaceptable.

Descartado el exceso interpretativo, la sentencia nos proporciona sus criterios sobre el adecuado manejo de la cláusula antiabuso del régimen especial. En primer lugar, que por su propia naturaleza la norma antifraude debería ser de aplicación excepcional, lo cual ya es decir mucho. Después, que lo que abre la puerta a la utilización de la cláusula es el objetivo de fraude o evasión fiscal, objetivo que no cabe presumir. Luego, que el interesado puede oponerse válidamente a una regularización basada en la cláusula antiabuso alegando de forma razonable la existencia de motivos válidos que, dice la sentencia, «por principio, debe presumirse que concurren en todo negocio jurídico celebrado bajo el amparo del principio de libertad de pactos». Y finalmente, que con tal que el negocio aspire, razonablemente,

a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.

Al hilo de este último pensamiento, la Sala, haciendo gala de nuevo del don de la oportunidad, recuerda que en nuestro Derecho:

«(...) los motivos e intenciones de los contratantes no tienen la importancia que, como concepto, debe atribuirse a la noción más importante, desde el punto de vista jurídico, de causa, que es el elemento esencial de todo negocio jurídico en un sistema causalista como el nuestro, de suerte que no es relevante ni precisa una indagación en la intención de los contratantes para verificar si en ellos hay, subjetivamente, un designio propiamente económico o no fiscal que justifique la operación sino que, por el contrario, lo importante es que el negocio tenga causa válida, lícita y concorde con la manifestada, aspectos todos ellos que en nuestro Derecho privado se presumen».

Recordatorio más que necesario pues también en este punto la práctica de la aplicación del régimen especial en los últimos años evidencia a nuestro juicio un casi constante propósito administrativo de incorporar, cuando no de sustituir, a la causa objetiva del negocio por los motivos subjetivos de las partes.

8 · EX POST-FACTO

La sentencia significa a nuestro juicio un antes y un después en la aproximación intelectual a la aplicación del régimen especial. Puede que, como esperamos, ese después esté presidido por un actuar administrativo de mente abierta y entendimiento de las necesidades del tráfico, lo que no está en absoluto reñido con el rigor y el espíritu de servicio que siempre han caracterizado a nuestras autoridades fiscales; pero quizá la única enseñanza que se saque sea la de no usar en adelante la cláusula antiabuso y dirigir las regularizaciones por el camino del negocio fraudulento o simulado, venga o no a cuento. Si este es el caso, habrá que confiar en que nuestros tribunales sabrán de nuevo separar el grano de la paja.