



Roj: **STS 4166/2013** - ECLI: **ES:TS:2013:4166**

Id Cendoj: **28079130022013100844**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/06/2013**

Nº de Recurso: **1186/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **OSCAR GONZALEZ GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 218/2011,**  
**STS 4166/2013**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Junio de dos mil trece.

En el recurso de casación nº 1186/2011, interpuesto por la Entidad DSM NEORESINS, S.L., representada por el Procurador don Antonio Ortega Fuentes, y asistida de letrado, contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 24 de enero de 2011, recaída en el recurso nº 339/2007, sobre Impuesto sobre Sociedades; habiendo comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida del Abogado del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En el proceso contencioso administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) dictó sentencia desestimando el recurso interpuesto por la Entidad DSM NEORESINS, S.L., contra la Resolución del TEAC, de fecha 14 de junio de 2007, que desestimó la reclamación económica administrativa interpuesta contra los Acuerdos de liquidación dictados por el Inspector Regional de Cataluña, de fecha 16 de diciembre de 2004, relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999, e Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999/00/01/02, por importes de 17.841.228,04 euros y 900.119,42 euros, respectivamente.

**SEGUNDO.-** Notificada esta sentencia a las partes, por la Entidad recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en diligencia de la Sala de instancia de fecha 16 de febrero de 2011, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

**TERCERO.-** Emplazadas las partes, la recurrente (DSM NEORESINS, S.L.) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 31 de marzo de 2011, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expuso los siguientes motivos de casación:

- 1) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción del art. 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción vigente al momento de la operación (1 de octubre de 1999).
- 2) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los arts. 105 de la LGT 58/2003, y art. 114 LGT de 1963, así como de la Directiva Comunitaria y de la Jurisprudencia Comunitaria en relación con los preceptos que regulan la carga de la prueba.
- 3) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción del art. 114 y 115 de la LGT de 1963, que regula la carga de la prueba. Infracción de la norma que regula las presunciones.



4) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción del art. 15 LGT y del art. 110 LIS .

5) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción del art. 110 LIS dado que no existían ventajas fiscales distintas de las propias del régimen de diferimiento.

Terminando por suplicar case la sentencia recurrida, declarándola nula y sin efecto, anulando asimismo las liquidaciones de las que trae causa.

**CUARTO.-** Por providencia de la Sala, de fecha 14 de junio de 2011, se acordó dar traslado a las partes personadas para que aleguen lo que a su derecho convenga sobre la posible inadmisión del recurso de casación interpuesto por haber recaído en un asunto cuya cuantía no excede de 150.000 euros, respecto a los ejercicios 2001 y 2002 pues, aunque la cuantía quedó fija en la instancia en la cantidad de 18.741.347,46 euros, sin embargo, se ha producido en vía administrativa una acumulación de pretensiones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades referido a los ejercicios 2001 y 2002, ninguno de los débitos tributarios individualmente considerados excede de dicho límite cuantitativo ( art. 41.3 y 42.1 a), 86.2.b ) y 93.2 a) de la LRJCA ), siendo evacuado el trámite conferido por la Administración General del Estado mediante escrito de fecha 30 de junio de 2011, en el que manifestó lo que a su derecho convino.

Por Auto de la Sala, de fecha 3 de noviembre de 2011, se acordó declarar la admisión del recurso de casación en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999 y 2000, y la inadmisión del mismo en relación al resto de ejercicios, ordenándose por diligencia de 6 de febrero de 2012, entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO), a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al mismo, lo que hizo mediante escrito de fecha 2 de abril de 2012, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y solicitó se confirme la sentencia de instancia por ser ajustada a Derecho, imponiendo las costas de este recurso a la parte recurrente.

**QUINTO.-** Por providencia de fecha 11 de marzo de 2013, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 26 de junio siguiente, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por la entidad mercantil DSM NEORESINS S.L. (antes AVECIA SPAIN S.L.) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación formulada contra los acuerdos de liquidación correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002.

El tema fundamental de esta casación gira en torno a si la cesión global del activo y el pasivo de la entidad AVECIA SPAIN S.A. a favor de AVECIA SPAIN S.L., se realizó o no por motivos económicos válidos a los efectos de aplicarle el régimen especial de fusiones y escisiones regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Los hechos tenidos en cuenta por el Tribunal de instancia fueron los siguientes:

<<"1) *Un grupo multinacional -antes denominado ZSC y ahora Avecia, con cabecera en el Reino Unido- decide adquirir a nivel mundial las divisiones que denominan Speciality Chemicals al grupo multinacional ASTRAZENECA. Esa adquisición afecta a dos sociedades españolas: ZENECA RESINS, S.A. (posteriormente Avecia Spain, S.A.) y STAHL IBERICA, S.A., sociedades pertenecientes al grupo multinacional ASTRAZENECA a través de la sociedad española ZENECA HOLDING SPAIN, S.A.*

2) *El 12 de mayo de 1999 se firma el contrato global por el que ambas multinacionales pactaron la compra de las acciones o activos de las sociedades que explotaban el negocio, estableciendo el precio provisional a pagar.*

3) *A nivel español, el 19 de mayo se constituye la entidad BOLETUS NOVE, S.L. (con denominación reservada en el Registro Mercantil el 12 de mayo). Su capital social era inicialmente de 3.010 euros, dividido en 301 participaciones que son suscritas por la entidad JABEDAHUMA, S.A. y por el abogado D. Javier Sans Roig. El Sr. Sans representaba en la constitución a la entidad JABEDAHUMA, S.A. como administrador único. Esta sociedad, con domicilio idéntico al que manifiesta tener profesionalmente el Sr. Sans, declara tener por objeto social, entre otros, la adquisición y tenencia de acciones y participaciones de otras sociedades. En cuanto al objeto social de BOLETUS NOVE, S.L., sería, según el artículo 2 de los Estatutos, "la fabricación y venta de productos químicos y en especial los relacionados con las industrias de curtidos, textiles y piel". El 16 de junio la entidad BOLETUS NOVE, S.L. cambió su nombre por el de ZSC RESINS, S.L. y el 23 de junio los socios de esta entidad venden*



las acciones de la misma a la entidad holandesa ZSC INTERNATIONAL BV, actuando en dicha operación y en representación de la entidad Doña Elvira Cuxart Fonodella, con domicilio profesional idéntico al del Sr. Sans y JABEDAHUMA, S.A.

4) El 30 de junio de 1999, ZSC RESINS, S.L. (antes Boletus Nove, S.L.) adquiere la totalidad de las acciones de Zeneca Resins, S.A. a ZENECA HOLDING SPAIN, S.A.

5) Por acuerdo social de 28 de agosto de 1999, escriturado el 7 de septiembre de 1999, se procede al cambio de la denominación de la adquirida por la de Avecia Spain, S.A., en concordancia con el cambio del nombre del grupo multinacional.

6) En cuanto al capital social de ZSC RESINS, S.L., fue ampliado dos veces. La primera, el 17 de septiembre de 1999, al capitalizar un préstamo concedido por su accionista único, ZSC INTERNATIONAL BV (posteriormente AVECIA HOLDINGS, BV). El importe de dicha ampliación fue de 1.014.880 euros, para lo que se emitieron 101.488 nuevas participaciones.

7) El 1 de octubre de 1999, según consta en escritura pública de esta fecha, ZSC RESINS, S.L. adopta la decisión de proceder a disolver sin liquidación la entidad AVECIA SPAIN, S.A., con cesión global de sus activos y pasivos a favor de su socio único, la propia ZSC RESINS, S.L., que pasa a tomar la denominación social de AVECIA SPAIN, S.L. De esta manera, la actividad industrial que ejercía la primera ha sido desarrollada desde entonces por la sociedad cesionaria. La formalización de la operación se lleva a cabo mediante escritura de 19 de noviembre de 1999 en la que, entre otros extremos, se establece que las operaciones de la sociedad disuelta se considerarán realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad AVECIA SPAIN, S.L., a partir del 1 de octubre de 1999.

La cesión global de activos y pasivos se sujetó al régimen fiscal establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, realizándose la preceptiva comunicación por el obligado tributario al Ministerio de Economía y Hacienda.

8) La segunda ampliación de capital se produjo el 31 de diciembre de 1999, fue suscrita íntegramente por la entidad británica AVECIA LTD, al capitalizar parte de un préstamo que le había concedido a AVECIA SPAIN, S.L. El importe de la ampliación fue 17.595.230 euros, emitiendo en consecuencia otros 1.759.523 títulos.

9) Posteriormente, el 29 de junio de 2000, AVECIA LTD vendió la totalidad de sus participaciones a la también entidad británica AVECIA OVERSEAS HOLDINGS LTD. A su vez, esta última aportó 1.759.522 títulos a la holandesa AVECIA HOLDINGS BV en fecha 13 de julio de 2000 y vendió su título restante a AVECIA UK HOLDINGS LTD el 23 de enero de 2002. Por otro lado, el 18 de julio de 2001, AVECIA SPAIN S.L. redujo capital en 7.000.000 de euros (700.000 participaciones) para restituir aportaciones al socio AVECIA HOLDINGS, BV. En consecuencia, en la actualidad, el capital social de AVECIA SPAIN S.L. es de 11.613.120 euros, dividido en 1.161.312 participaciones, de las cuales la entidad holandesa AVECIA HOLDINGS BV posee 1.161.311 y la británica AVECIA UK HOLDINGS LTD es propietaria de la participación restante.

B) La reclamante, como motivos económicos válidos en relación con la cesión global, señaló lo siguiente: que la idea inicial era utilizar una única sociedad holding en España, que sería la propietaria de las acciones de ZENECA RESINS, S.A. y de STAHL IBERICA, S.A., para gestionar las dos compañías como una única inversión. Que se deseaba que la financiación de la adquisición fuera soportada a nivel español. Que las direcciones del negocio opusieron discrepancias por entender que eran parte de dos subnegocios completamente separados y con desavenencias, por lo que se decidió crear una holding para cada subnegocio, estructura ésta que también se utilizó en otros países. Que cuando la organización del grupo AVECIA fue aclarada, se discutió la forma de reducir costes administrativos de las compañías del grupo y se decidió que "los costes de personal y registros necesarios para administrar las dos compañías en España de forma separada no podían justificarse" y en consecuencia se elevó una propuesta para fusionar las dos sociedades. Que la estructura financiera de la compañía fusionada también se revisó y la propuesta principal consistió en incrementar el capital de la entidad fusionada y reducir la deuda intercompañía y el resultante pago de intereses.

La inspección consideró que la operación de cesión carecía de motivo económico válido y que se había diseñado la operación con el exclusivo fin de conseguir una ventaja fiscal.

Como consecuencia, la regularización fue la siguiente:

1) En cuanto a la cedente, AVECIA SPAIN, S.A.: Debía integrarse en la base imponible de la entidad cedente un importe de 6.833.807.061 pesetas (41.072.007,63 euros) correspondiente a la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. Asimismo, al derivar esa renta en parte de la transmisión de bienes inmuebles, procedía realizar un ajuste negativo en la base imponible en concepto de depreciación monetaria, de acuerdo con el art. 15.11 de la Ley 43/1995, y 59 de la Ley 49/1998, de Presupuestos Generales del Estado para 1999, por importe de 24.304.000 pesetas (146.069,98 euros). Esta



liquidación confirmaba el Acta A02 nº 70918846, incoada a AVECIA SPAIN, S.L. como sucesora de AVECIA SPAIN, S.A., por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Los hechos no se consideraban constitutivos de infracción tributaria grave. De la liquidación resultaba una deuda tributaria por importe total de 17.841.228,04 euros, de los que 14.324.078,18 euros correspondían a cuota y 3.517.149,86 euros a intereses de demora.

2) En cuanto a la beneficiaria AVECIA SPAIN S.L.: La liquidación confirmaba el Acta A02 nº 70918855 incoada a la propia entidad mencionada, ya en su propio nombre, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002.

2.1) Se admitía la amortización del fondo de comercio aflorado por la cesión, si bien calculado sobre el fondo de comercio considerado por la Inspección por importe de 6.430.102.517 pesetas (38.645.694,45 euros) y no sobre la base computada por la sociedad de 6.647.509.358 ptas (39.952.335,88 euros). La discrepancia tenía un doble origen: a) La inspección computaba el valor del fondo de comercio y del resto de activos y pasivos de la sociedad respecto de la fecha en la que se formulaba y aprobaba el balance que servía de base para la operación de cesión global del activo y del pasivo, mientras que la sociedad lo evaluaba respecto de la fecha en la que fueron adquiridas las acciones. b) El tipo de cambio a aplicar en el precio de adquisición de las acciones: habiendo aplicado en la escritura pública de compra el cambio de libras a euros que resultaba de los tipos publicados para ese día por el Banco de España y estando de acuerdo en ello comprador y vendedor, no quedaba justificada la ligera modificación que se aplicó a posteriori y sin rectificación que vinculara a la parte vendedora, por la sola indicación del grupo matriz en el que se incardinaba la entidad compradora.

2.2) Amortización de los inmuebles: se admitía que se amortizaran fiscalmente sobre los valores revalorizados. El coeficiente aplicado sobre la parte revalorizada fue del 4 %, cuando, según las tablas de amortización, los coeficientes máximos eran del 3 % para edificios industriales y almacenes y del 2 % para los de uso administrativo. Se consideraba aplicable a la revalorización de todo el conjunto el coeficiente del 3 %, debiéndose corregir los ajustes positivos al resultado contable realizados por la sociedad al haber ajustado la misma el resultado contable positivamente por la total cuantía de las amortizaciones dotadas correspondientes a las revalorizaciones, debiéndose limitar tal ajuste a la diferencia que resultaba de la aplicación de un coeficiente del 4% cuando el máximo admisible fiscalmente era del 3 %. El período en el que la revalorización se consideraba amortizable en 1999 era de 8 días.

El contravalor de las modificaciones de las bases imponibles declaradas para 1999 y 2000 era de -55.067 pesetas (330,96 euros) y de -2.512.444 pesetas (15.100,09 euros), respectivamente. Los hechos no se consideraban constitutivos de infracción tributaria grave. De la liquidación resultaba una deuda tributaria por importe total de 900.119,42 euros, de los que 767.880,05 euros correspondían a cuota y 132.239,37 euros a intereses de demora".>>

La presente casación interpuesta por la referida entidad mercantil se basa en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes. Por auto de esta Sala de 3 de noviembre de 2012 , se declaró inadmisibles por razón de la cuantía los recursos relativos a los ejercicios 2001 y 2002, por lo que esta sentencia debe contraerse exclusivamente a los correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000.

**SEGUNDO.**- En su primer motivo de casación aduce la recurrente que se ha producido infracción del artículo 120.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , en la redacción de ese precepto en el momento de la operación, en el cual no se exigía la existencia de motivos económicos válidos a los efectos de aplicar el régimen especial de fusiones y escisiones, ya que dicho requisito fue establecido posteriormente por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, sin que se haya practicado prueba alguna por la Administración de que la operación se realizó con fines de fraude o evasión fiscal, únicos supuestos que eran los establecidos en la norma anterior para inaplicar dicho régimen, supuestos que, por otra parte, la propia sentencia reconoce que no se han producido. Considera que no puede la exigencia de motivos económicos válidos fundarse, como hace la sentencia, en la aplicación del derecho europeo, pues éste deja en libertad a los Estados miembros para adoptar medidas para evitar el fraude y la evasión fiscal, lo que implica, a su juicio, que hasta que no se introdujo en el año 2000 por el legislador la exigencia de ese requisito, no era obligatorio imponerlo con anterioridad, con lo que se está dando un efecto retroactivo a la mencionada Ley 14/2000.

El motivo debe desestimarse por las mismas razones establecidas en la sentencia de esta Sala de 6 de junio de 2013 , en la cual se expresó que:

<<"Con relación a la interpretación del artículo 110.2 de la LIS , en su redacción vigente en el año 1997, la sentencia de 7 de abril de 2011 de esta Sección (rec. 2281/2008 ) ha puesto de relieve que la discusión se centra fundamentalmente en determinar si la expresión "principalmente con fines de fraude o evasión fiscal" debe entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el artículo 24 de la LGT del año 1963 , o, como mantiene la Administración y reitera la Sala de instancia, dichos fines se pueden producir cuando la operación se realiza sin un motivo económico válido.



Pues bien, el artículo 110.2 de la LIS establecía, en la redacción vigente en el año 1997 lo siguiente:

"Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración Tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos".

Acudiendo, en primer lugar, a una interpretación gramatical del mencionado precepto, puede constatarse que efectivamente ninguna mención expresa se hace a la existencia de motivos económicos válidos; pero, de igual forma, tampoco puede concluirse que la referencia al fraude o evasión fiscal debe considerarse como una remisión al artículo 24 de la LGT.

En segundo lugar, la alusión a la existencia de motivos económicos válidos no es extraña al régimen fiscal especial previsto con anterioridad a la reforma operada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, pues la misma sí se contenía en la 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. En efecto, el artículo 11.1 .a) preveía que: "1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los Títulos II, III y IV o retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) Tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1.º no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal".

Así lo ha puesto de manifiesto también el Tribunal de Justicia de Unión Europea, interpretando el artículo 11.1.a) de la Directiva, al señalar en diversas ocasiones que "con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo". ( STJUE de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, apartados 38 y 39; STJUE de 5 de julio de 2007, Kofoed, C-325/05, apartado 37, y STJUE de 20 de mayo de 2010, C- 352/08, apartado 43).

Y, en este sentido, no podemos desconocer que la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que introdujo en nuestro ordenamiento el régimen especial para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, posteriormente trasladado a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, señalaba expresamente en su Preámbulo que la norma tenía como finalidad la incorporación al ámbito interno de la normativa comunitaria y que, aun tratándose de ámbitos diferentes, nacionales en un caso y transnacionales en el otro, los principios que inspiran el régimen comunitario resultan igualmente aplicables a las operaciones internas.

En efecto, el Preámbulo de la mencionada norma dice expresamente lo siguiente:

"El Título Primero tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la 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. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas; de ahí su relevancia fiscal. Si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras".

En consecuencia, existiendo la referencia en la norma comunitaria a que la inexistencia de motivos económicos válidos puede constituir una presunción de que la operación ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, y reconocido por el propio legislador que los mismos principios que inspiran la Directiva deben aplicarse a las situaciones internas, puede concluirse que dicha previsión se encontraba, con independencia de que, en principio, no resulte de aplicación la norma comunitaria a las situaciones puramente internas, en el espíritu de la Ley 29/1991 y, posteriormente, en el artículo 110.2 de la LIS.



*Esta interpretación amplia del concepto de "fraude o evasión fiscal" se desprende también de nuestra doctrina. Así, en la sentencia de 5 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 373/2007), esta Sala, tras recordar a) que la finalidad que persigue el art. 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros, que es "el establecimiento en todos los Estados miembros de un régimen fiscal común para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, que sea neutro y que no penalice tales operaciones cuando tienen lugar entre sociedades de distintos países de la Comunidad (considerandos primero y segundo de la Directiva)", y que, b) sin embargo, "el artículo 11.1.a) de esta norma comunitaria permite aparcar ese empeño armonizador cuando las operaciones societarias persigan, como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, a cuyo efecto el hecho de que se realicen sin "motivos económicos válidos" puede constituir una presunción», añadimos c) que "en realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial" [(FD Cuarto); en el mismo sentido, sentencia de 16 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 2800/2003), FD Segundo].*

*De igual forma, en la sentencia de 13 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 1451/2006), y con relación a una operación de canje de valores que originó una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994 y 1995, hemos acudido al criterio de inexistencia de motivos económicos válidos para denegar el acceso al régimen previsto en la Ley 29/1991, es decir, a una norma anterior a la reforma introducida por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre. Así, concluimos en aquel supuesto lo siguiente:*

*"Pero es que en el caso que nos ocupa un examen global de la operación permite concluir que la misma no se efectuó por motivos económicos válidos al no tener por finalidad la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participaron en la operación sino que únicamente perseguía la transmisión de las acciones de AGUAS DE MONDARIZ FUENTE DEL VAL S.A. desde los socios anteriores -FUENTES DE MONDARIZ S.A.- al Grupo de empresas VICHY CATALÁN. Al existir la vehemente presunción de que el conjunto de operaciones llevadas a cabo tiene como objetivo principal la elusión fiscal y no el intento de mejorar la estructura productiva u organizativa de la empresa en beneficio de la economía nacional, pierde el derecho al régimen tributario contenido en la Ley 29/1991, debiendo procederse, como así se hizo, a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, dadas las circunstancias que rodearon a la operación controvertida" (FD Cuarto).*

*Finalmente, es evidente que entender lo contrario, es decir, considerar que la norma interna exigía que la Administración probase la existencia de fraude de ley en la operación de fusión realizada en el ámbito interno, podría conllevar la vulneración del principio comunitario de libre concurrencia en el mercado, pues situaría a las empresas españolas en situaciones inferiores de competitividad con relación a otras empresas de ámbito transnacional.*

*Las razones expuestas nos llevan a concluir que no existen argumentos definitivos que permitan concluir que el artículo 110.2 de la LIS, en la redacción vigente en el año 1997, cuando señala que la operación se hubiese realizado "principalmente con fines de fraude o evasión fiscal", debía entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el artículo 24 de la LGT.*

*En el mismo sentido sentencias de este Tribunal Supremo de 7 de abril de 2011 (recs. cas. 2281/2008, 4939/2007 y 5999/2008). ">>*

**TERCERO.**- En su segundo motivo de casación la parte recurrente alega infracción de los artículos 105 de la Ley General Tributaria 58/2003 y art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963, así como de la Directiva Comunitaria y de la Jurisprudencia Comunitaria en relación con los preceptos que regulan la carga de la prueba. Considera, en primer lugar, que la sentencia configura la hipotética no concurrencia de motivos económicos válidos no como una presunción de fraude fiscal sino como un hecho desencadenante de la pérdida de aplicación del régimen de neutralidad fiscal independientemente de que se produzca o no el citado fraude. Añade, en segundo término, la existencia de motivos económicos, como son la reducción de costes de registro y de personal, presentación de cuentas anuales, y realizar sólo un informe de auditoría, se liquidará un solo impuesto y se llevará una sola contabilidad, reconociendo la Sala de instancia la existencia de beneficios económicos derivados de la operación realizada, por lo que resulta sorprendente que concluya que el problema radica en la operación de la cesión global del activo y pasivo, que es el que carecería de motivación económica. Concluye diciendo que la jurisprudencia europea lo que establece es una presunción contraria, esto es, que cuando haya motivos económicos válidos, por reducidos que estos sean, no es posible la aplicación de la norma antiabuso aún cuando se haya obtenido una ventaja fiscal relevante.

La primera y última de las alegaciones anteriores deben rechazarse por la propia jurisprudencia que acaba de reseñarse en el anterior motivo, de la que puede extraerse sin dificultad, la aplicación del derecho comunitario al derecho interno de los Estados miembros. Pero es que además, la propia sentencia recurrida, en su



Fundamento Jurídico Quinto, si bien, en primer lugar se refiere a esa inexistencia de motivos económicos válidos, considera, también la inactividad probatoria del recurrente, en orden a acreditar que la finalidad de la operación "no obedeció de forma primordial, a finalidades de fraude o evasión fiscal".

La segunda de las alegaciones también debe rechazarse, pues si bien, la Sala de instancia reconoce que hubo ciertos beneficios, los considera como inherentes a toda concentración de unidades empresariales, mientras que respecto de la verdadera operación de cesión de activos y pasivos, que es la fiscalmente relevante, a la hora de aplicar el régimen del Capítulo VIII, del Título VIII de la LIS, no se justifica la existencia de esos motivos económicos válidos.

**CUARTO.-** En el siguiente motivo de casación la recurrente alega infracción de los artículos 114 y 115 de la Ley General Tributaria de 1963, por infracción de las normas que regulan las presunciones. Mantiene que la sentencia infringe los citados preceptos por cuanto invierte la carga de la prueba en contra del sujeto pasivo, cuando le corresponde a la Administración Tributaria la acreditación de la intención defraudatoria o evasiva de la operación de cesión de activos y pasivo. Manifiesta seguidamente que la Administración no ha realizado actividad probatoria alguna al respecto, cargando, como hizo la sentencia, la prueba de la inexistencia de motivos económicos sobre la recurrente.

El motivo debe igualmente desestimarse, pues como se ha dicho en la sentencia de esta Sala de 6 de junio de 2013 :

*<<"Con relación a la existencia de motivos económicos válidos en la operación de escisión llevada a cabo, estamos ante una cuestión cuya valoración corresponde al Tribunal de instancia y que, en consecuencia, está vedado a la vía casacional, salvo que la parte hubiese denunciado, cosa que no ha sucedido, la existencia de una valoración de la prueba irracional, arbitraria o ilógica o cualquier otra de las vías extraordinarias que permitiese a esta Sala entrar a conocer sobre la existencia o no de una finalidad de fraude o evasión en la operación realizada.*

*En efecto, es doctrina de esta Sala que « la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediación, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios », sin que, en principio, salvo supuestos taxativos enumerados por este Tribunal, "pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley"; y ello como consecuencia de la "naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia" [entre muchas otras, sentencias de esta Sala de 25 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9171/1996), FD Primero; de 9 de julio de 2007 (rec. cas. núm. 4449/2004), FD Cuarto; de 14 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 1629/2007, FD Tercero); de 21 de mayo de 2008 (rec. cas. núm. 8380/2004), FD Cuarto; de 18 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 11399/2004), FD Cuarto; de 9 de julio de 2008 (rec. cas. núm. 4341/2004); de 8 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto; y de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 8460/2003), FD Tercero].*

*Todo ello excepto cuando, por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA, se denuncie la posible infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la apreciación de las practicadas resultó contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles, evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la CE [Sentencias de 17 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5707/2007), FD Segundo; de 24 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 3394/2005), FD Primero; de 16 de febrero de 2009 (rec. cas. núm. 6092/2005) FD Cuarto; de 8 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 6411/2004), FD Cuarto; de 18 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 1787/2005), FD Quinto; y de 10 de febrero de 2011 (rec. cas. núm. 3271/2008) FD tercero]. ">>*

Sentado en la jurisprudencia mencionada la necesidad de que la operación responda a motivos económicos válidos, es obvio que la prueba de esos motivos corresponde al sujeto pasivo, que es quien pretende la aplicación de un régimen especial para la cesión realizada, y ello se deriva de un simple lectura del artículo 114 de la Ley General Tributaria, pues es él el que pretende hacer valer su derecho al mencionado régimen. No se explica, por otra parte, con precisión en que consistió la vulneración de las reglas que regulan las presunciones, omisión que bastaría para rechazar la alegación que en este sentido se formula, pero es que además, no se usa este medio probatorio, ya que la conclusión a la que llega la Sala de instancia es que al no haberse probado la existencia de motivos económicos válidos, no procede aplicar el régimen de diferimiento pretendido.

**QUINTO.-** En el motivo cuarto considera la parte recurrente que se ha infringido el artículo 15 de la Ley General Tributaria y 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Critica que la sentencia acuda para delimitar el concepto de fraude o evasión fiscal, al contenido de ese art. 15, que no estaba vigente en el momento de la realización de las operaciones. Mantiene que acudiendo a tal concepto, y reconociéndose que han existido



efectos económicos relevantes distintos al ahorro fiscal, no puede hablarse de negocio artificioso, y de que existió fraude, máxime cuando no se ha seguido el procedimiento previsto en la Ley para la declaración del mismo.

El motivo debe rechazarse por las mismas razones que se han apuntado en los fundamentos anteriores. No se trata de hacer derivar el fraude de la inexistencia de motivos económicos válidos, sino de acreditar directamente estos últimos, y esto no se ha logrado en el presente caso, en referencia, no a las operaciones precedentes a la cesión de activos y pasivos, sino en relación con esta última, que es la que ha dado lugar a la regularización. En fin, el negocio podrá ser válido conforme a las reglas de derecho mercantil, pero ello no supone por sí mismo que se le puede aplicar el régimen de diferimiento pretendido.

Por otra parte, la sentencia de esta Sala tantas veces repetida de 6 de junio de 2013 señala que:

*<<"5. Plantea asimismo la recurrente que ya que la sentencia recurrida concluye que la operación de escisión fue realizada con fines de fraude o evasión fiscal, se debería haber observado en la instrucción del expediente el procedimiento especial para fraude de ley mencionado en el artículo 24 de la LGT 230/1963. Sin embargo, este Tribunal no coincide con dicho planteamiento por cuanto que en ningún momento se ha puesto de manifiesto por parte de la Inspección que estemos ante lo que se define técnicamente como fraude de ley, en el que es esencial el juego de dos normas, aquella cuya letra se sigue y que actúa como norma de cobertura y la norma defraudada, que es la que procedería aplicar según su espíritu y finalidad habiéndose obtenido unos resultados contrarios a dicha finalidad. No estamos, como decimos, ante dicha figura, sino ante una serie de operaciones concatenadas en el tiempo que perseguían un beneficio fiscal.*

*El régimen especial responde a un fin objetivo, propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal, de modo que los tributos no constituyan impedimentos a tal fin.*

*Siendo aquello lo único que ampara el régimen especial, el sustraerse al fin establecido determina la inaplicación del mismo.*

*Bajo tal postulado, cuando la norma, el artículo 110, excluye un fin distinto, en concreto, un fin de fraude o evasión fiscal, no está utilizando el supuesto de fraude de Ley que contiene el artículo 24 de la LGT, que implica ampararse en negocios jurídicos impropios para la consecución del resultado apetecido y todo ello con fines exclusivos de ahorro fiscal. El artículo 110 simplemente impide que al amparo del régimen especial se persiga y consume una finalidad defraudatoria cuya apreciación corresponde a la Administración y su revisión a la Jurisdicción". ">>*

**SEXTO.-** En el último de los motivos se aduce infracción del art. 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Considera la recurrente que no puede existir fraude o evasión fiscal, cuando ni siquiera, según afirma, ha obtenido ventaja fiscal alguna con la operación realizada, tratándose simplemente de un diferimiento fiscal. A su entender, no se produce la revalorización del coste histórico de las participaciones adquiridas que mantienen su coste o valor fiscal histórico, precisamente por aplicación del régimen de neutralidad fiscal, de tal modo que si se transmiten se tributaría por toda la plus valía histórica.

Se está en presencia de una cuestión no abordada en la sentencia, por lo que debió ser denunciada a través de la letra c) del art. 88.1 de la Ley Jurisdiccional. En cualquier caso, al margen de la obtención o no de una ventaja fiscal, la ausencia de motivos económicos válidos, produce, conforme anteriormente se ha razonado, la inaplicación del régimen especial.

**SÉPTIMO.-** Desestimado el recurso, procede imponer las costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, limita su importe a la cifra máxima de 6.000 euros.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

## FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 1186/2011, interpuesto por la Entidad DSM NEORESINS, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 24 de enero de 2011, recaída en el recurso nº 339/2007, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Joaquin Huelin Martinez





de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez Manuel Martin Timon **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ