



DICTAMEN nº 1 DE LA COMISIÓN CONSULTIVA TRIBUTARIA SOBRE LA PROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN. PUBLICADO EN ABRIL DE 2024.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 211 bis de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 60.6 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, se procede a publicar copia del dictamen de la Comisión Consultiva Tributaria relativo a los contribuyentes “ENTIDAD 1” y “SOCIOS DE LA ENTIDAD 1”. La denominación de este dictamen será “Dictamen nº 1. Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Constitución de sociedad mediante aportación no dineraria y posterior escisión parcial Financiera. Operaciones acogidas al régimen especial de neutralidad fiscal”.

En relación con la mencionada versión se indica:

1º El contribuyente del Impuesto sobre Sociedades se identifica como ENTIDAD 1.

2º Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se identifican como SOCIOS DE LA ENTIDAD 1.

3º En el dictamen, además, se hace alusión a las entidades siguientes:

ENTIDAD 2

ENTIDAD 3

ENTIDAD TASADORA

ENTIDAD 4

3º Con carácter general la referencia al día de las fechas es “X”.

4º Todas las notas a pie de página se han añadido al blanquear el contenido del documento, y se han incluido para facilitar la lectura del mismo.

5º Los distintos números y cifras han sido sustituidos por letras. Con carácter general la utilización de las mismas letras no significa que se está haciendo referencia a un mismo número. Cuando las letras hagan referencia a una cifra concreta que se repite en el informe se indicará mediante una referencia a pie de página.



DICTAMEN DE LA COMISIÓN CONSULTIVA TRIBUTARIA SOBRE LA APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN

Esta Comisión Consultiva Tributaria ha recibido los expedientes de comprobación e inspección que se especifican a continuación, al objeto de dictaminar si procede o no la aplicación de la cláusula antielusión.

Dichos expedientes, instruidos por la Inspección de los tributos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, se refieren a los obligados tributarios siguientes:

ENTIDAD 1
SOCIOS DE LA ENTIDAD 1

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 14 y 163 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y en el artículo 60 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, procede la emisión del presente dictamen.

I. ANTECEDENTES

PRIMERO. INTRODUCCIÓN

Por la Inspección de los Tributos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa se están realizando actuaciones de comprobación e investigación al obligado tributario ENTIDAD 1, con carácter general, respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2018, habiendo sido notificado el inicio de actuaciones el X de enero de 2023.

En el trascurso de dichas actuaciones se comprueba que la ENTIDAD 1 con el fin de separar los inmuebles que tiene en su activo de su negocio industrial realiza una reestructuración en diversas fases:

- I. el X octubre de 2018 realiza una aportación no dineraria de todos sus inmuebles a la sociedad de nueva creación ENTIDAD 2.
- II. y el X de mayo de 2019 realiza una escisión parcial por las participaciones de la ENTIDAD 2 a favor de la ENTIDAD 3, cuyas participaciones son entregadas a los socios de la ENTIDAD 1 mediante reducción de capital.

Se aprecia que esta forma de proceder es impropia para el fin conseguido, y que puede tener como único fin el poder acogerse al régimen tributario especial regulado en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

Se estima conveniente comprobar toda la operativa en su conjunto, y se inician actuaciones de comprobación e investigación a los obligados tributarios afectados por la operación de escisión parcial financiera realizada en el año 2019.

El X de noviembre de 2023 se notifica el inicio de actuaciones inspectoras a la ENTIDAD 1 por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2019 y a sus socios por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2019, actuaciones todas ellas de carácter parcial, limitándose su alcance a la operación de escisión parcial llevada a cabo por la ENTIDAD 1.



SEGUNDO. ASPECTOS PROCEDIMENTALES

Al objeto de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 163 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y en el artículo 60 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, con fechas X de noviembre de 2023 y X de noviembre de 2023 se notifica a la ENTIDAD 1 la posible concurrencia de las circunstancias prevista en el apartado 1 del artículo 14 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa respecto a las operaciones de aportación no dineraria y escisión financiera realizadas en los ejercicios 2018 y 2019, respectivamente. En dichas fechas se le hace entrega del informe a que se refiere el apartado 1 del artículo 60 del Reglamento de Inspección Tributaria, confiriéndole un plazo de 15 días desde la notificación para presentar alegaciones.

Asimismo, con fecha X de noviembre de 2023 se notifica a los socios de la ENTIDAD 1 la posible concurrencia de las circunstancias prevista en el apartado 1 del artículo 14 de la Norma Foral General Tributaria respecto a las operaciones de aportación no dineraria y escisión financiera realizadas en los ejercicios 2018 y 2019, respectivamente, por la ENTIDAD 1. Se les hace entrega del informe a que se refiere el apartado 1 del artículo 60 del Reglamento de Inspección Tributaria, confiriéndoles un plazo de 15 días desde la notificación para presentar alegaciones.

Con fecha X de diciembre de 2023 la ENTIDAD 1 presentó alegaciones respecto al ejercicio 2018. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 163.1 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, una vez recibidas estas alegaciones, con fecha X de diciembre de 2023 se emitió el preceptivo informe en el que se analiza la concurrencia de las circunstancias para la aplicación de la cláusula antielusión regulada en el artículo 14 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Dicho informe, junto con las alegaciones y el expediente administrativo, fueron remitidos con fecha X de diciembre de 2023 al Subdirector General de Inspección, órgano competente para liquidar.

Con fecha X de diciembre 2023, tanto la ENTIDAD 1 respecto al ejercicio 2019 como sus socios afectados presentan escritos de alegaciones, remitiéndose al contenido de las alegaciones presentadas por la ENTIDAD 1 el día X de diciembre de 2023. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 163.1 de Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, una vez recibidas estas alegaciones, con fecha X de diciembre de 2023 se emitieron los preceptivos informes en los que se analizan la concurrencia de las circunstancias para la aplicación de la cláusula antielusión regulada en el artículo 14 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Dichos informes, junto con las alegaciones y los respectivos expedientes administrativos, fueron remitidos con fecha X de diciembre de 2023 al Subdirector General de Inspección, órgano competente para liquidar.

El Subdirector General de Inspección, a la vista de todo lo anterior, convino en que efectivamente podrían concurrir las circunstancias para la aplicación de la cláusula antielusión, por lo que con fecha X de diciembre de 2023 dirigió oficio a esta Comisión Consultiva a fin de que emita dictamen sobre la procedencia de la aplicación de la cláusula antielusión.

El día X de diciembre de 2023, se comunicó a los interesados la remisión del expediente a esta Comisión, con indicación de que tal remisión supone la interrupción justificada en cuanto al cómputo de los plazos de duración del procedimiento inspector, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 163 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.



II. HECHOS

PRIMERO: EXPLICACIÓN CRONOLÓGICA DE LAS OPERACIONES

La ENTIDAD 1 se constituye en 1997, dándose de alta en el epígrafe de actividades económicas (...), y desarrolla la actividad de(...)¹.

Desde su constitución, la ENTIDAD 1 ha adquirido los siguientes inmuebles.

Nº	Fecha adquisición	Descripción Inmueble
Finca 1	1997	Local
Finca 2	2014	Local
Finca 3	2017	Pabellón
Finca 4	2017	Pabellón de 2 plantas

ENTIDAD 1 utiliza los citados inmuebles para el desarrollo de su actividad industrial, a excepción de la planta primera del pabellón identificado como finca nº 4, destinada a oficinas. Estas oficinas, durante el año y medio que han permanecido en el patrimonio de ENTIDAD 1 no han sido objeto de arrendamiento.

Para analizar las operaciones realizadas por la ENTIDAD 1 debe atenderse además de a las propias operaciones, a las fechas de las mismas:

➤ **X de octubre de 2018 - Reducción de capital de la ENTIDAD 1 y constitución de la ENTIDAD 2 y la ENTIDAD 3**

- **Reducción de capital de la ENTIDAD 1 con amortización de participaciones sociales propias en W €**
Queda fijado el capital social en W euros y se adjudican las participaciones sociales a sus socios actuales, en proporción a su participación en el capital social.²

Esta reducción de capital se realiza para amortizar las participaciones sociales que tenía la ENTIDAD 1 en autocartera.

- **Constitución de la ENTIDAD 2 mediante aportación no dineraria de las fincas 1, 2, 3 y 4 por la ENTIDAD 1.**
Se constituye con un capital social de W €, asumido y desembolsado por su socio único la ENTIDAD 1 mediante aportación no dineraria de las cuatro fincas de su propiedad (fincas 1, 2, 3 y 4), recibiendo xx participaciones de la ENTIDAD 2 con un valor nominal unitario de W €.

Su objeto social es el alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia (CNAE 6820).

¹ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.

² Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.



La operación de aportación no dineraria se acoge al régimen tributario especial regulado en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades según consta en escritura de constitución.

- Constitución de la ENTIDAD 3
Se constituye con un capital social de W €, asumido y desembolsado por los socios de la ENTIDAD 1, a excepción de uno de ellos. (*)³

Su objeto social es el alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia (CNAE 6820).

➤ **X de marzo de 2019 - Aprobación Proyecto escisión parcial de la ENTIDAD 1**

Se firma el Proyecto de Escisión Parcial de la ENTIDAD 1, y se celebra la Junta General Extraordinaria, con carácter universal, en la que, entre otras cosas, se aprueba su escisión parcial, de conformidad y con base en los términos previstos en el Proyecto de Escisión Parcial que tiene por objeto traspasar las participaciones de la ENTIDAD 2 a la sociedad beneficiaria la ENTIDAD 3, mediante canje de participaciones sociales, la cual deberá ampliar su capital social, y, seguidamente, se entregarán las participaciones de la ENTIDAD 3 a los socios de la ENTIDAD 1 mediante reducción de capital de esta última.

➤ **X de marzo de 2019 - Aceptación por parte de la ENTIDAD 3 de la designación como beneficiaria de la escisión parcial de la ENTIDAD 1**

Se celebra la Junta General Extraordinaria de la ENTIDAD 3, con carácter universal, en la que se acepta la designación de beneficiaria en la escisión parcial aprobada por la compañía mercantil ENTIDAD 1 y, en consecuencia, se decide ampliar el capital social de la compañía en W €, mediante la emisión de xx participaciones sociales.

➤ **X de abril de 2019 - Contrato de arrendamiento de las fincas entre la ENTIDAD 2 y la ENTIDAD 1**

Firman un contrato de arrendamiento, en el que la ENTIDAD 2 arrienda a la ENTIDAD 1 las fincas 1, 2, 3 y la planta baja de la finca 4, es decir, la totalidad de los inmuebles en los que la ENTIDAD 1 desarrolla su actividad.

➤ **X de abril de 2019 - Donaciones entre familiares de participaciones de la ENTIDAD 3**

D. (...) y Doña (...), casados bajo el régimen de gananciales, donan a su hija (...) xx participaciones sociales de la ENTIDAD 3.

Como consecuencia de esta operación, los socios de la ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3 son los mismos y tienen la misma participación en ambas sociedades.³

➤ **X de mayo de 2019 - Escisión parcial financiera y reducción de capital de la ENTIDAD 1 y ampliación de capital de ENTIDAD 3**

En el mismo acto se realizan las siguientes operaciones:

- Escisión parcial de la ENTIDAD 1 a favor de la ENTIDAD 3 mediante el traspaso en bloque de las xx participaciones de la ENTIDAD 2 con un valor nominal unitario de 100,00€ y un valor nominal

³ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.



total de W €. Las participaciones aportadas aglutinan indirectamente la unidad económica de arrendamiento inmobiliario de los 4 inmuebles aportados el X de octubre de 2018.

- Como consecuencia de lo anterior, la sociedad beneficiaria ENTIDAD 3 amplía su capital social mediante la creación de xx participaciones sociales de 1,00 € de valor nominal que, por canje de valores, se adjudican a la ENTIDAD 1.
- Por su parte, la ENTIDAD 1, en el mismo acto, reduce capital social por un importe de W € mediante la amortización de xx participaciones sociales de 6,01€ de valor nominal cada una ellas. Dicha reducción se realiza entregando a sus socios, en contraprestación, las participaciones de la ENTIDAD 3 beneficiaria de la escisión, según el siguiente detalle:⁴

Se indica en la escritura pública que la operación de escisión parcial se acoge al régimen tributario especial regulado en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

SEGUNDO: MOTIVOS ECONÓMICOS DE LAS OPERACIONES SOCIETARIAS REALIZADAS, RECOGIDOS EN ESCRITURA PÚBLICA

La ENTIDAD 1 ha realizado un proceso de reestructuración en dos fases. Así se indica en la escritura de aportación no dineraria de fecha X de octubre de 2018 al señalar que han considerado oportuno realizar la doble operación de aportación no dineraria especial de determinados activos del inmovilizado material, y posteriormente llevar a cabo en favor de los socios una operación de escisión financiera, operación sustitutiva de la operación de escisión total, (...).

Ambas operaciones se han acogido al régimen tributario especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social regulado en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

2.1. Constitución de la ENTIDAD 2 mediante la aportación no dineraria de cuatro inmuebles por parte de la ENTIDAD 1

En la escritura pública de X de octubre de 2018, se acogen al citado régimen especial de neutralidad fiscal por cumplir los requisitos establecidos en el mismo y, en concreto, en el artículo 111 relativo a las aportaciones no dinerarias, ya que la sociedad constituida es de nacionalidad española y la ENTIDAD 1 es titular del 100% de las participaciones sociales.

En la escritura hacen constar que los motivos económicos que les han llevado a realizar la operación son, en resumen, los siguientes:

A.- La ENTIDAD 1 quiere separar lo que es propiamente su negocio industrial de cualquier otro activo de su inmovilizado material que pudiera penalizar los ratios económicos y financieros considerados a nivel internacional, ya que la mayoría de los clientes son internacionales y dan especial importancia al EBITDA y al nivel de endeudamiento de la propia actividad industrial.

Son concedores de que el fin que persiguen podría conseguirse a través de una operación de escisión total, si bien señalan que su realización conllevaría importantes problemas de tipo administrativo y burocrático a nivel internacional.

⁴ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.



Se habrá conseguido, una racionalización importante tanto de los ratios económicos como de los ratios financieros del negocio propio de la empresa, con lo cual, se habrá mejorado la gestión empresarial, se habrá unificado las estructuras empresariales, permitiendo una futura transmisión del negocio propiamente dicho a los descendientes vía pacto sucesorio o donación de participaciones sociales, pudiendo dar acceso a terceros socios, a lo que es el negocio industrial, sin afectar para ello a los activos del inmovilizado material que permitan con su actividad y aportación financiera, la futura rentabilidad económica de la empresa.

B.- Separar el riesgo empresarial de la actividad industrial de otros activos obtenidos por la sociedad, de acuerdo con lo previsto en diferentes resoluciones de la Dirección General de Tributos y Jurisprudencia de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, separando el patrimonio empresarial y el patrimonio personal de cara a futura responsabilidad por deudas exclusivamente derivadas del negocio industrial.

C.- La ENTIDAD 1 quiere destinar la planta primera de oficinas de un pabellón adquirido en 2017 al arrendamiento. Con el fin de evitar tener que cambiar sus estatutos para ampliar su objeto social, se pretende que sea un tercero quien se dedique al arrendamiento del citado inmueble.

También reconoce que, evidentemente, la realización de la operación realizada podría conllevar determinadas ventajas fiscales, pero que las mismas deben considerarse como complementarias a los motivos económicos que en definitiva debe considerarse como fundamentales para la realización de la presente operación.

2.2. Escisión parcial de la ENTIDAD 1 mediante el traspaso en bloque de las xx participaciones de la ENTIDAD 2 a la sociedad beneficiaria la ENTIDAD 3

En la escritura de escisión parcial de X de mayo de 2019 se señala que deciden acogerse por la citada operación al régimen especial del Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades para todos los impuestos que se devenguen como consecuencia de la escisión parcial.

Con respecto a los motivos, en la introducción del Proyecto de Escisión Parcial de la ENTIDAD 1 - incorporado a la indicada escritura de escisión parcial- se manifiesta que:

I.- en la ENTIDAD 1 existen dos actividades económicas bien diferenciadas, por una parte, la actividad industrial, y, por otra parte, la actividad económica desarrollada a través de la compañía mercantil ENTIDAD 2, consistente en la administración y explotación de bienes inmuebles,

II.- mediante la segregación de la unidad económica constituida por las participaciones sociales de la ENTIDAD 2 se pretende que la actividad económica de arrendamiento se lleve a efecto con carácter autónomo e independiente de la actividad industrial.

Dicha segregación empresarial se enmarca dentro de la reestructuración empresarial global llevada a cabo en la ENTIDAD 1, encaminada a la consecución de la estructura empresarial más eficiente, en orden a externalizar la gestión de cuantas actividades no sean propias de la que se ha constituido y constituye en la actualidad, el núcleo básico y esencial de la compañía, al objeto de evitar que dichos activos “no empresariales” puedan penalizar la actividad propia de la compañía. Y así conseguir:

- Optimizar empresarialmente los recursos financieros y económicos disponibles en cada una de las actividades desarrolladas.
- Canalizar de forma autónoma e independiente, los flujos financieros de cada una de las actividades, sin que la tesorería generada en el desarrollo de las mismas tenga que verse afectada por los riesgos financieros y vicisitudes de las demás actividades.



- Reducir y separar, en general, cualquier riesgo empresarial que sea inherente a cada actividad, evitando con ello la “confusión de patrimonios” y que, en definitiva, los activos empresariales no afectos en cada actividad, puedan minorar los ratios contables, económicos y financieros, que las mismas, fundamentalmente industriales, exigen para conseguir y facilitar la financiación empresarial.

TERCERO: INMUEBLES Y PARTICIPACIONES.

3.1. Elementos aportados y no aportados en la constitución de la ENTIDAD 2

En la escritura de constitución de la ENTIDAD 2 de fecha X de octubre de 2018 se aportan las cuatro fincas propiedad de la ENTIDAD 1 señaladas en el apartado PRIMERO como finca 1, finca 2, finca 3 y finca 4.

En el momento de la aportación no dineraria, las cuatro fincas se valoran por importe total de W €.

De forma resumida, los valores de dichas fincas son los siguientes: ⁵

Es de destacar lo siguiente:

1º.- Junto al inmueble finca 1 se aportan las mejoras realizadas en ella y contabilizadas en la cuenta “21500001. Ampliación Edificio ALMACEN”.

2º.- En las fincas 3 y 4, se realizaron obras en los ejercicios 2017 y 2018, algunas de las cuales se han contabilizado en las cuentas “2110003” y “2110004” aumentando su valor contable. Sin embargo, en los mismos ejercicios, la ENTIDAD 1 realizó otras obras en las mismas fincas que, se han contabilizado en cuentas del grupo “212. Instalaciones técnicas” y no han sido aportadas a la ENTIDAD 2 junto a los inmuebles, siendo los importes contabilizados:

Nº cuenta	Título cuenta	Importe
21200005	Mejoras nuevo pabellón	
21200004	Mejoras nuevas oficinas	

3º.-Asimismo, el X de agosto y el X de septiembre de 2017 la ENTIDAD 1 formalizó dos préstamos por importe de W € y W €, en cuyas estipulaciones se establece que el importe ha de destinarse única y exclusivamente para financiar “Compra de lonjas, terrenos pabellones, edificios. Actividad industrial” y para financiar proyectos de inversión. Estas deudas que están relacionadas con las inversiones realizadas en las fincas 3 y 4 tampoco han sido aportados en la constitución de la ENTIDAD 2 y siguen contabilizados en las siguientes cuentas de ENTIDAD 1.⁶

3.2. Valor contable de los inmuebles aportados y valor de las participaciones de la ENTIDAD 2

El X de octubre 2018 los inmuebles aportados a la ENTIDAD 2 tenían el siguiente valor contable en la ENTIDAD 1.⁷

⁵ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.

⁶ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.

⁷ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.



La ENTIDAD 1 contabilizó las participaciones de la ENTIDAD 2 recibidas el X de octubre de 2018 por el valor escriturado de W €.

En la operación de escisión financiera de X de mayo de 2019, las participaciones de ENTIDAD 2 se transmiten por el mismo valor, W €.

3.2. Valor de mercado de los inmuebles aportados

Conforme a la normativa mercantil y fiscal, el valor de las fincas aportadas y su posterior transmisión, mediante escisión parcial de las participaciones en la ENTIDAD 2, han de ser valoradas a valor de mercado en la fecha de cada operación.

Al tratarse de fincas y edificios de distinto tamaño, que no proceden de una misma promoción de venta, sino que han sido adquiridos en distintos momentos y sobre los que se han realizado obras de diferente índole en diversos ejercicios, y al no existir un mercado homogéneo de referencia sobre el que hacer comparaciones, las fincas deben ser tratadas de forma específica valorándolas de manera individualizada, pero sin perder de vista que forman en su conjunto principalmente una unidad para el desarrollo de la actividad de la ENTIDAD 1 y entidades vinculadas.

Por ello, considerando que el método para determinar su valor de mercado que más se ajusta a su situación es el dictamen de un perito especializado, se procedió a la contratación de los servicios de la ENTIDAD TASADORA.

Tras la visita del perito y personal de la Inspección a las fincas propiedad de la ENTIDAD 2, en informe de valoración de la ENTIDAD TASADORA, de fecha X de agosto de 2023, se certifica que el valor de mercado de las mismas, en las fechas en que se efectuaron las operaciones de aportación no dineraria y escisión parcial, es el siguiente:⁸

CUARTO: ACTIVIDAD DE la ENTIDAD 2

En su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2018 la ENTIDAD 2 se declara sin actividad.

En 2019, 2020 y 2021 declara como sociedad patrimonial conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades. No tiene personal contratado en exclusiva para que el arrendamiento pueda ser considerado una actividad a la que estén afectos los inmuebles de su propiedad.

Los ingresos y gastos declarados en su Cuenta de Pérdidas y Ganancias dan los siguientes resultados de explotación (no tiene ningún gasto de personal y tampoco tiene gastos ni ingresos financieros).⁹

Los ingresos declarados en estos ejercicios provienen únicamente del arrendamiento según el siguiente detalle:¹⁰

⁸ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.

⁹ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.

¹⁰ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen. En el detalle referido, se indica que una de las sociedades arrendatarias la ENTIDAD 4 constituida el X de abril de 2018 por parte de los socios de la ENTIDAD 1, tiene por objeto social inicial el alquiler de bienes muebles e inmuebles. Mediante escritura de fecha



En 2021 se reduce la zona arrendada a la ENTIDAD 1 que pasa a ser utilizada por la ENTIDAD 4.¹⁰

Del total de ingresos percibidos por ENTIDAD 2 en torno al 95% provienen de entidades vinculadas, siendo su principal fuente de ingresos el arrendamiento a ENTIDAD 1.

III. ALEGACIONES PRESENTADAS

En virtud de lo dispuesto en los artículos 163 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y 60 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, la ENTIDAD 1 presentó alegaciones con fecha X de diciembre de 2023 en relación al ejercicio 2018 y el X de diciembre de 2023 en relación al ejercicio 2019. En estas últimas, se remitía a las alegaciones presentadas el día X de diciembre de 2023.

Por su parte, los socios de la ENTIDAD 1 presentaron alegaciones el X de diciembre de 2023, en las que se remitían a las alegaciones presentadas en día X de diciembre de 2023 por la ENTIDAD 1.

Dichas alegaciones serán objeto de exposición y análisis en el apartado quinto de los fundamentos de derecho del presente informe.

IV. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. COMPETENCIA

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 163 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria, para que la Inspección de los tributos pueda aplicar la cláusula antielusión deberá emitirse previamente un dictamen favorable de la Comisión Consultiva Tributaria que se constituya a estos efectos. El artículo 22 del Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, desarrolla la composición de la Comisión Consultiva, en los siguientes términos:

“1. La Comisión Consultiva Tributaria estará compuesta por las personas titulares de los siguientes órganos:

- a) La Dirección General de Política Fiscal y Financiera.*
 - b) La Dirección General de Hacienda.*
 - c) La Subdirección General de Gestión Tributaria.*
 - d) La Subdirección General de Recaudación.*
 - e) La Subdirección General de Inspección.*
 - f) El Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico.*
- (...)*

X de julio del mismo año, amplía su objeto social incluyendo la actividad (...). Desde su constitución se establece en la calle y nº de la ENTIDAD 1 y contrata a parte del personal de la ENTIDAD 1.



2. La presidencia de la Comisión corresponderá:

(...)

b) A la persona titular de la Dirección General de Hacienda cuando la Comisión se reúna para resolver acerca de las propuestas previas de tributación a que se refiere la subsección 3.ª de esta sección, así como en los casos a los que se alude en el artículo 163.2 de la Norma Foral General Tributaria.

3. Corresponderá a quien ostente la presidencia de la Comisión de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos anterior, realizar la convocatoria y dirigir los debates, disponiendo de voto de calidad para dirimir los empates en el seno de la misma.

4. La persona titular del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico ejercerá las funciones de secretaria de la Comisión y levantará acta de las reuniones. Además, en los casos en que se delegue por la presidencia de la Comisión, se encargará de comunicar la convocatoria al resto de integrantes de la Comisión y de coordinar todos los aspectos que puedan incidir en el éxito de la misma.”

SEGUNDO. PROCEDIMIENTO

El procedimiento para la aplicación de la cláusula antielusión se regula en el artículo 163 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria, en los siguientes términos:

“Artículo 163. Procedimiento para la aplicación de la cláusula antielusión.

1. Cuando en el transcurso de un procedimiento de inspección se estime que pudieran concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del Artículo 14 de esta Norma Foral, la inspección de los tributos emitirá un informe en el que se fundamente la aplicación de la cláusula antielusión.

2. Del citado informe se dará traslado al interesado, concediéndole un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo al órgano colegiado que reglamentariamente se determine, a efectos de que dictamine sobre la procedencia de la cláusula antielusión.

3. El tiempo transcurrido desde que se comuniqué al interesado el informe de la inspección de los tributos hasta el dictamen del órgano colegiado mencionado en el apartado anterior será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras.

4. El plazo máximo para emitir el referido dictamen será de tres meses.

5. Transcurrido dicho plazo sin que se haya emitido dictamen, y sin perjuicio de la obligación de emitirlo, se reanudarán las actuaciones inspectoras respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con la aplicación de la cláusula antielusión.

6. El dictamen del órgano colegiado vinculará a la inspección de los tributos. Una vez emitido, se le comunicará para que ultime las actuaciones correspondientes y practique, en su caso, las liquidaciones tributarias que procedan.



7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación independiente, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la declaración de la aplicación de la cláusula antielusión.”

Por su parte, el artículo 60 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, establece en lo que respecta al procedimiento lo siguiente:

“Artículo 60. Aplicación de la cláusula antielusión.

1. Cuando la Inspección de los tributos estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 14 de la Norma Foral General Tributaria, emitirá un informe en el que se fundamentará la aplicación de la cláusula antielusión, y lo notificará al obligado tributario, indicándole la apertura de un plazo de quince días, contados desde el día siguiente al de la notificación, para formular alegaciones y aportar o proponer la práctica de las pruebas que estime procedentes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 de la Norma Foral General Tributaria.

2. A la vista de las pruebas solicitadas, la Inspección de los tributos decidirá motivadamente sobre la improcedencia de las que se acuerde no practicar.

3. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, los/las actuarios/as, en caso de mantener la procedencia de aplicación de la cláusula antielusión, emitirán un informe sobre la concurrencia de las circunstancias previstas en el citado artículo 14. En el informe se incluirá la propuesta de liquidación.

El citado informe se remitirá, junto con el expediente, al subdirector o a la subdirectora general de Inspección que, previa su conformidad, dará traslado del expediente completo a la Comisión Consultiva Tributaria regulada en la subsección 5.ª de la sección 3.ª del capítulo II del título II del Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, para que dictamine sobre la procedencia de la cláusula antielusión. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la interrupción justificada prevista en el apartado 3 del artículo 163 de la Norma Foral General Tributaria, que se computará desde la notificación del informe.

En caso de que el subdirector o la subdirectora general de Inspección estimase, motivadamente, que no concurren dichas circunstancias, devolverá la documentación a los/las actuarios/as que estén tramitando el procedimiento para que continúen con el mismo hasta su terminación, lo que se notificará al obligado tributario.

4. La Comisión Consultiva Tributaria emitirá dictamen en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la aplicación de la cláusula antielusión. El dictamen se comunicará al Subdirector o a la Subdirectora General de Inspección para que ordene la continuación del procedimiento de comprobación e investigación y su notificación al obligado tributario.

5. La interrupción del cómputo del plazo de duración del procedimiento por causa de lo previsto en este artículo, no impedirá la práctica de actuaciones inspectoras que durante dicha situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión Consultiva Tributaria.



6. Trimestralmente se publicarán en la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa los informes de la Comisión Consultiva Tributaria en los que se haya dictaminado la aplicación de la cláusula antielusión.

En dichas publicaciones se guardará la debida reserva en relación a los sujetos afectados.”

TERCERO. CLÁUSULA ANTELUSIÓN: concepto y requisitos.

La cláusula antielusión viene a sustituir la regulación del fraude de ley, tal y como dispone el preámbulo de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria, y tiene como objetivo combatir los comportamientos elusivos, es decir, aquellas acciones que tratan de disminuir la deuda tributaria utilizando medios legales, al menos en apariencia, de modo que no constituyen una transgresión directa y abierta de las normas tributarias.

El artículo 14 de la Norma Foral General Tributaria define el contenido de la cláusula antielusión haciéndola pivotar en torno a dos elementos que deben concurrir simultáneamente:

“Artículo 14. Cláusula antielusión.

1. Será aplicable la cláusula antielusión regulada en el presente artículo 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 dos 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.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar la existencia del supuesto regulado en el apartado anterior se atenderá a lo previsto en el Artículo 163 de esta Norma Foral.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, siendo de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 211 bis de la presente Norma Foral.”

El análisis de dicho precepto implica delimitar qué requisitos se han de cumplir para que nos encontremos ante esta figura. Éstos se pueden condensar en los siguientes: la utilización de actos o negocios de una forma incorrecta o inadecuada para la consecución del fin obtenido (artificiosos o impropios), y la ausencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes distintos de una ventaja tributaria o ahorro fiscal.

Procede, por tanto, analizar no solo individualmente las operaciones, sino también el conjunto de las mismas para resolver si, globalmente consideradas, han sido o no artificiosas en orden a la consecución del resultado obtenido. Para poder hallarnos dentro del ámbito de esta figura, la conclusión a la que debe llegarse es que el efecto relevante contrastado de las operaciones llevadas a término sea el ahorro fiscal. Éste podrá consistir en la elusión total o parcial del hecho imponible, la minoración de la base o la deuda tributaria o bien, con carácter general, la persecución de cualquier ventaja fiscal que pueda reputarse ilícita.



En la delimitación de lo que debe entenderse como actos notoriamente artificiosos o impropios, en contraposición a aquellos usuales o propios, debe tomarse como punto de partida la configuración de la figura del fraude de ley efectuada por los tribunales, ya que, como se ha señalado, la figura de la cláusula antielusión puede calificarse como una sucesora de aquélla.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de julio de 1996, ha señalado que las actuaciones en fraude de ley se realizan “infringiendo el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso”.

El Tribunal Constitucional, por su parte, en Sentencia 220/2005, de 10 de mayo, ha definido el fraude de ley en los siguientes términos (FJ Cuarto):

“En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.”

Tomando como base estos pronunciamientos, distintas resoluciones del TEAC asimismo relativas al fraude de ley hacen hincapié en la impropiedad de los negocios celebrados que debe resultar del examen del conjunto de operaciones, en tanto que determinan una creación artificiosa por parte del sujeto pasivo de las condiciones necesarias para la consecución del efecto pretendido. A estos efectos, se destaca si la operativa utilizada sólo se justifica o adquiere sentido para evitar el efecto exigido por el ordenamiento tributario. En síntesis, señala el Tribunal (Resolución de 22 de octubre de 2009):

“En suma, cuando todas estas operaciones en su conjunto consideradas no responden a una lógica empresarial pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal, la finalidad elusoria resulta evidente. En la terminología del Tribunal Constitucional, el conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc.) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a la sociedad operativa).”

En consecuencia, no puede identificarse la artificiosidad con la realización de operaciones tortuosas, insólitas o complejas, pues lo cierto es que las operaciones realizadas, buscando una ventaja fiscal ilícita, pueden no revestir tortuosidad ni extravagancia. En efecto, en la apreciación de la artificiosidad debe



atenderse a si la valoración del conjunto de operaciones desarrolladas o de la estructura negocial desplegada responde a alguna lógica empresarial o, en cambio, se reduce a la persecución de una estricta ventaja o elusión fiscal. Obsérvese cómo, en realidad, existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley, toda vez que la utilización de los negocios de forma inadecuada o impropia sólo se pondrá de manifiesto como consecuencia de la ausencia de una explicación plausible (efecto económico o de otra índole) que lo justifique y que no sea el ahorro de impuestos.

Así pues, el análisis conjunto de los actos realizados y sus consecuencias en el ámbito tributario nos permitirá delimitar su eventual artificiosidad o inusualidad en relación con el resultado obtenido. Debe tratarse de actos queridos por las partes pero que, analizados desde el punto de vista de la norma tributaria, llevan a la conclusión de que no existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del puro ahorro fiscal. Hay pues que analizarlos y verificar si mantendrían su sentido caso de ignorarse el elemento fiscal. En definitiva, dilucidar si responden a una lógica empresarial o si, como ocurrirá en los supuestos de elusión fiscal, la operativa realizada no reporta ventajas relevantes en otros órdenes, de modo que el objeto fundamental de las mismas resulte ser el ahorro fiscal obtenido. Esto sucede cuando se comprueba que el conjunto de operaciones, sin suponer una violación frontal del ordenamiento jurídico, supone un rodeo que busca crear artificiosamente la aplicación de unas normas con la que primordialmente se consigue disminuir la carga tributaria.

Por último, la ventaja fiscal obtenida, en tanto que finalidad última de los actos artificiosos o impropios, ha de existir siempre en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, y como se ha dicho anteriormente, debe entenderse en un sentido necesariamente amplio, ya que puede suponer desde la no tributación directa e inmediata, a un diferimiento, a la aplicación de alguna norma más beneficiosa que implique menor tributación, o bien a la obtención indebida de beneficios tales como exenciones, compensaciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, etc., presentes o futuras.

CUARTO. ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS EXIGIDOS EN EL ARTÍCULO 14 EN EL SUPUESTO PRESENTE. CLASIFICACIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS Y SU ENCAJE EN LA FIGURA DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN

En virtud de lo establecido en el artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, para la aplicación de la cláusula antielusión se ha tenido que evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorado la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las dos circunstancias siguientes:

1. Las operaciones, consideradas individualmente o en su conjunto, sean artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido.
2. De las mismas no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En principio, en el análisis individual de cada una de las operaciones llevadas a cabo por la ENTIDAD 1, consistentes en la aportación no dineraria de los inmuebles en la constitución de la ENTIDAD 2, y posterior escisión parcial financiera segregando la totalidad de las mencionadas participaciones a favor de la ENTIDAD 3 se cumplen los requisitos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades para poder acogerse al Régimen Especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del



pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea, que supone el diferimiento de los resultados aflorados en las mencionadas operaciones. Sin embargo, la concatenación de ambas operaciones produce el mismo efecto que una operación de escisión parcial que no puede acogerse al régimen especial de diferimiento por cuanto no existe previamente una rama de actividad independiente que se pueda escindir.

Se plantea si se puede considerar válido constituir dos empresas de forma simultánea con el mismo objeto social (una propiedad al 100% de la ENTIDAD 1 y la otra propiedad de los socios de la ENTIDAD 1) con la finalidad de realizar la reestructuración de la ENTIDAD 1 en dos operaciones que cumplan de forma independiente los requisitos para acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal en lugar de realizarla en una única operación (escisión parcial) que no puede acogerse al mencionado régimen especial.

Dicho de otra forma, se trata de dilucidar si las operaciones realizadas constituyen una economía de opción legítima o son operaciones artificiosas e impropias que tratan de sustituir a una operación de escisión parcial con el único fin de acogerse al régimen especial, abusando del espíritu de la norma que no permite la aplicación de dicho régimen a la operación de escisión parcial que no constituya una rama de actividad, en virtud de lo establecido en el artículo 101.2.1ºb) y 101.4 de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

En el presente caso, ha quedado acreditado que los inmuebles traspasados no constituían una rama de actividad autónoma en la ENTIDAD 1. En dichos inmuebles la sociedad desarrolla su actividad industrial y únicamente una planta destinada a oficinas de un inmueble adquirido en 2017 se encuentra vacía. La ENTIDAD 1 no ha realizado en ningún momento una actividad de arrendamiento de los inmuebles segregados.

La aplicación de la cláusula antielusión a la operación de reestructuración en dos etapas llevada a cabo por la ENTIDAD 1 tiene como exigencia jurídica verificar si en la realización de dichas operaciones están presentes las circunstancias exigidas en el artículo 14 de la Norma Foral 2/2005 General Tributaria, es decir, si se han utilizado negocios artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y si existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

I.- Las operaciones consideradas en su conjunto son artificiosas e impropias para la consecución del resultado obtenido

Para analizar la artificiosidad de las operaciones realizadas para el fin perseguido, se va a efectuar un examen global de las operaciones realizadas conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida, entre otras, en sentencias de 25/04/2013, 18/11/2013 y 26/09/2014.

Tanto en la escritura de constitución de la ENTIDAD 2, como en el posterior proyecto de escisión de la ENTIDAD 1, se indica que la doble operación de aportación no dineraria especial de determinados activos del inmovilizado material, y la posterior operación de escisión financiera a favor de los socios, se enmarcan dentro de la reestructuración empresarial global con el fin de separar el negocio industrial de los inmuebles que tenía en su activo la ENTIDAD 1 para poder arrendar dichos inmuebles a terceros, en sustitución de una operación de escisión total.

Para obtener este fin, lo propio hubiera sido realizar una única operación de escisión parcial aportando los inmuebles a otra sociedad o, como los propios obligados tributarios reconocen mediante una única operación de escisión total. Esta última opción de escisión total podría acogerse al régimen especial de



neutralidad fiscal, pero se descarta porque la desaparición de la ENTIDAD 1 conllevaría importantes trabas administrativas de cara al mantenimiento y potenciación del mercado internacional conseguido.

Los obligados tributarios, sin embargo, omiten la opción de realizar una única operación de escisión parcial de traspaso de los inmuebles a otra sociedad que sería el negocio propio y usual para conseguir su objetivo y que, en cambio, no podía acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal, porque los inmuebles no constituían rama de actividad.

Las operaciones de reestructuración en dos fases realizadas resultan artificiosas e impropias para el objetivo de separar los inmuebles de la actividad industrial y destinarlos al arrendamiento a terceros, y resultan más actos preparatorios para convertir una escisión parcial sin rama de actividad en una escisión parcial financiera y poder acogerse al régimen fiscal especial, por lo siguiente:

1º.- No era necesario realizar una aportación no dineraria, previa a la escisión parcial.

La operación de aportación no dineraria de los inmuebles a la ENTIDAD 2, como reconoce el propio obligado tributario no era un fin en sí misma, una operación independiente, sino un medio de conseguir otros fines, en concreto, es un acto preparatorio de la futura escisión parcial financiera para conseguir separar los inmuebles del negocio industrial.

En estos términos y con dicha finalidad, no se puede entender el hecho de que se realice la aportación de una serie de inmuebles que figuran en el activo de la ENTIDAD 1 a una nueva sociedad, que se va a dedicar al arrendamiento de dichos inmuebles a entidades vinculadas y a terceros, y la ENTIDAD 1 no aporte a dicha nueva sociedad todas las partidas de activo y pasivo de su balance relacionadas con dichos inmuebles (obras, mejoras, deudas, etc).

Esta operación preparatoria no es necesaria para la reestructuración empresarial pretendida, siendo lo propio que la ENTIDAD 1 hubiera realizado directamente una escisión parcial de los inmuebles a favor de una nueva sociedad que se dedicase al arrendamiento de inmuebles, por ejemplo, la ENTIDAD 3.

2º.- No era necesario constituir dos sociedades, la ENTIDAD 2 y la ENTIDAD 3, ambas dedicadas al arrendamiento.

El mismo día X de octubre de 2018, en esta fase preparatoria, en la que la ENTIDAD 1 constituye la ENTIDAD 2, además los socios constituyen otra sociedad, la ENTIDAD 3, con el mismo objeto social de arrendamiento de inmuebles, sociedad que siete meses después resultará beneficiaria de las participaciones de la ENTIDAD 2 mediante la escisión parcial financiera de la ENTIDAD 1.

La artificiosidad creada para favorecer una escisión financiera, se corrobora con el resultado final obtenido en el que han resultado dos sociedades con el mismo objeto de arrendamiento de los inmuebles, de tal forma que la ENTIDAD 3 queda como sociedad interpuesta entre la ENTIDAD 2, titular de los inmuebles, y los socios personas físicas.

Es importante señalar que la ENTIDAD 2 declara como sociedad patrimonial en el Impuesto sobre Sociedades; no tiene personal contratado para ejercer la actividad de arrendamiento; no declara ingresos/gastos financieros; sus ingresos provienen principalmente del arrendamiento a la ENTIDAD 1; y la parte "alquilable" a terceros representa el 5,70% del total de metros cuadrados de los inmuebles aportados por la ENTIDAD 1.



Estas operaciones preparatorias no eran necesarias para la reestructuración empresarial pretendida, siendo lo propio que la ENTIDAD 1 hubiera realizado directamente una escisión parcial de los inmuebles a favor de una nueva sociedad que se dedicase al arrendamiento de inmuebles, por ejemplo, la ENTIDAD 3. Estas operaciones aumentan el entramado empresarial sin mayor ventaja, y son más actos preparatorios para convertir una escisión parcial sin rama de actividad en una escisión parcial financiera y poder acogerse al régimen fiscal especial.

3º.- No era necesario realizar la ampliación de capital de la ENTIDAD 3 por importe de W euros para igualarlo al de la ENTIDAD 2 cuyas participaciones se reciben como beneficiaria en la escisión.

La ENTIDAD 3 se constituye por todos los socios de la ENTIDAD 1, a excepción de uno. Seis meses después de su constitución, mediante donaciones interfamiliares, los socios de ambas sociedades son los mismos y tiene la misma participación en ambas sociedades para poder efectuar la escisión parcial financiera de forma proporcional y el correspondiente canje de valores sin desembolso alguno.

Estas operaciones no eran necesarias para la reestructuración empresarial pretendida, siendo lo propio que la ENTIDAD 1 hubiera realizado directamente una escisión parcial de los inmuebles a favor de una nueva sociedad, por ejemplo, la ENTIDAD 3, que se constituiría con un capital social equivalente al valor de los inmuebles recibidos, sin posteriores ampliaciones de capital.

En definitiva, las operaciones realizadas deben considerarse una opción artificiosa a la vista de lo expuesto y de que la finalidad del conjunto de operaciones realizadas era la separación del patrimonio inmobiliario de la actividad industrial. El efecto práctico producido con las operaciones realizadas es el mismo que se hubiera conseguido con una única escisión parcial de la ENTIDAD 1 a favor, por ejemplo, de la ENTIDAD 3, operación que no podría acogerse al régimen especial porque los elementos transmitidos no tienen la consideración de rama de actividad.

2.- De las operaciones no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios

Con la reestructuración en dos fases efectuada por el obligado tributario no se obtiene ningún efecto jurídico o económico relevante distinto a los que se hubieren obtenido mediante una operación directa de escisión parcial de los inmuebles y distinta al ahorro fiscal.

Los motivos económicos a los que hacen referencia tanto en la escritura del X de octubre de 2018 como en la escritura de X de mayo de 2019, se refieren a los efectos que produce el hecho de separar los inmuebles de la actividad industrial. En concreto señalan que los motivos económicos para efectuar la segregación de los inmuebles son que en el mercado internacional en que operan consideran que lo fundamental es el negocio industrial, que con la segregación de los inmuebles obtienen mejores ratios económicos y financieros, mejoran la gestión empresarial, facilitan la transmisión a terceros del negocio industrial, separan el patrimonio personal del riesgo empresarial y la futura actividad de los inmuebles no está prevista en su objeto social.

Los motivos señalados, en algún caso, son motivos genéricos y, en otros casos, no concuerdan con la realidad de la operación. En este sentido, los posibles nuevos ratios difícilmente pueden mejorar a los anteriores dado que en esta nueva situación el gasto de arrendamiento es superior al gasto de amortización, se mantiene el mismo pasivo y el activo es menor. La gestión empresarial no varía, ya que no existía previamente una gestión empresarial diferenciada y la nueva sociedad titular de los inmuebles es una empresa patrimonial que no tiene personal contratado. La separación de los patrimonios empresarial y



personal sólo se produce con la escisión y no con la aportación no dineraria. La limitación de su objeto social no es motivo justificativo de las operaciones realizadas.

En cualquier caso, los motivos económicos señalados tratan de justificar que la separación de los inmuebles de la actividad industrial constituye un motivo económico válido, pero no justifican por qué, en vez de realizar la separación mediante una única operación de escisión parcial, se ha optado por realizar la reestructuración en dos fases, con una aportación no dineraria previa a la escisión parcial financiera posterior, creando para ello dos sociedades con el mismo objeto social de arrendamiento de los inmuebles.

Por las dos vías se consigue el mismo resultado de separar los inmuebles, la diferencia radica en la posibilidad de beneficiarse del régimen especial de neutralidad fiscal.

De lo expuesto, se concluye que de la operación de reestructuración en dos fases realizada no se derivan efectos jurídicos y económicos distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con el negocio usual o propio que, en este caso, hubiera sido realizar directamente una única operación de escisión parcial de los inmuebles a una sociedad.

En cambio, la doble operación de aportación no dineraria y posterior escisión parcial financiera al poder acogerse al régimen fiscal de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias, canje de valores, cesiones globales de activo y pasivo y cambio de domicilio regulado en el Capítulo VII, título VI de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades, supone un efecto económico relevante al obtener un ahorro fiscal de W € en el conjunto de la sociedad y sus socios, que hubieran tenido que ingresar a Hacienda en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de 2018 y 2019 y del IRPF de 2019 en el caso de efectuar directamente la escisión parcial de los inmuebles que no constituían rama de actividad.

3.- Ventajas fiscales obtenidas

Las dos operaciones de reestructuración de aportación no dineraria de los inmuebles a una sociedad de la que es socio único y la posterior escisión parcial de las participaciones de dicha sociedad se han acogido al régimen tributario especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social regulado en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades. La aplicación del régimen especial les ha permitido, tanto a la sociedad, como a los socios, no tributar por las ganancias obtenidas en la transmisión de los inmuebles y participaciones en ambas operaciones. La sociedad no ha integrado las rentas generadas en virtud de lo establecido en los artículos 111 (aportación no dineraria), 102 y 101.2.1º c) (escisión parcial financiera) y los socios en virtud de lo establecido en el artículo 106 de la citada Norma Foral 2/2014.

En el caso de haber realizado directamente una escisión parcial traspasando los inmuebles a otra sociedad, los obligados tributarios no habrían podido acogerse al citado régimen fiscal especial ya que los mismos no constituían una rama de actividad y, en consecuencia, habrían tributado por las ganancias obtenidas en el régimen general regulado en el artículo 40 de la misma Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y por las rentas puestas de manifiesto con la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente conforme a lo regulado en la Norma Foral 3/2014 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La sociedad tributará por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable en virtud de lo establecido en el artículo 40.2 y los socios en virtud de lo establecido en el artículo 40.7 de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades y del artículo 47.1.f) de la Norma Foral 3/2014 del IRPF.



Los obligados tributarios al haber realizado las operaciones tal y como se han realizado, acogiéndose al régimen especial, han conseguido minorar sus bases imponibles y cuotas tributarias en los siguientes importes:¹¹

QUINTO. EXAMEN DE LAS ALEGACIONES

Mediante escrito presentado en fecha X de diciembre de 2023, la ENTIDAD 1 formula, dentro del plazo de 15 días conferido al efecto, alegaciones frente a la comunicación sobre la posible concurrencia de las circunstancias para la aplicación de la cláusula antielusión correspondiente al ejercicio 2018. Las alegaciones relativas al ejercicio 2019 tanto de la sociedad como de los socios se presentan el X de diciembre de 2023 y se remítan a las alegaciones presentadas el día X. Se efectúan dos alegaciones:

PRIMERA: De la obtención de una ventaja fiscal distinta al propio diferimiento como único obstáculo a la aplicación del Régimen Especial del Capítulo VII, título VI de la NIFS

Defienden que las operaciones realizadas constituyen una economía de opción y consideran que la Administración actuante exacerba el concepto de fraude hasta el punto de invadir el campo de la economía de opción. En este sentido, citan la Sentencia de 19 de septiembre de 2013 Rec. 224/2010 de la Audiencia Nacional.

La economía de opción tiene lugar cuando la norma tributaria ofrece posibilidades u opciones distintas de tributación y los obligados tributarios pueden elegir la opción que les resulte menos gravosa. La economía de opción es legítima como lo corroboran las sentencias presentadas, pero tiene como límite que la operación se haya realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal, como lo indican las propias sentencias citadas por el obligado tributario.

En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 2012 (Recurso 2879/2010) señala lo siguiente:

Por el contrario, “la economía de opción”, que comporta una discrepancia interpretativa, no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria o la obtención de beneficios fiscales mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulte efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal (...).

(...)

El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. (...)

En los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado.

En el presente caso, ha quedado acreditada la artificiosidad de las operaciones realizadas para conseguir su objetivo de separar los inmuebles, lo cual se hubiera efectuado con una única operación de escisión parcial, sin necesidad de realizar la aportación no dineraria, ni la constitución de una segunda sociedad, ni la ampliación de capital. Mediante estas operaciones no se consigue ningún efecto jurídico o económico

¹¹ Se omite detalle por razones de confidencialidad de cara a la publicación de este dictamen.



distinto a los que se hubieran obtenido en el caso de realizar el negocio propio o usual de escisión parcial de los inmuebles, a excepción de la obtención de una ventaja fiscal.

Al igual que en la economía de opción, en la cláusula antielusión, los actos o negocios realizados son conformes a la ley, pero si bien en la economía de opción la ley permite varias opciones y se puede elegir la opción más favorable, en la cláusula antielusión, antiguo fraude de ley, se realizan los actos o negocios para acogerse a una norma (norma de cobertura) produciéndose un resultado contrario a otra norma (norma defraudada). En el presente caso, se está tratando de evitar una escisión parcial de los inmuebles que no constituyen rama de actividad, operación que no se puede acoger al régimen especial de neutralidad fiscal.

La sentencia de 19 de septiembre de 2013 Rec. 224/2010 de la Audiencia Nacional, citada por los obligados tributarios, se refiere a un supuesto en el que una sociedad formada por un matrimonio con motivo de su divorcio realiza una escisión parcial de unos activos que el tribunal estima constituyen rama de actividad porque las sociedades resultantes han continuado con la actividad. El tribunal consideró que la administración al eliminar la aplicación del régimen especial únicamente se había basado en la ausencia de motivos económicos válidos, sin haber acreditado que dicha operación tuviera como fin el fraude fiscal.

Esta sentencia no sería aplicable al presente caso en el que sí se ha acreditado que las operaciones realizadas tienen como fin el fraude fiscal, mediante el oportuno procedimiento de aplicación de la cláusula antielusión.

En el caso analizado en la sentencia, al apreciarse que los activos segregados constituían rama de actividad, el Tribunal estima que nos encontramos ante una economía de opción ya que el obligado tributario pudo optar por tributar por las plusvalías generadas en la escisión aplicando el régimen general, o diferir su tributación aplicando el régimen especial.

En cambio, en el presente caso, los activos segregados no constituyen rama de actividad y al no poder acogerse al régimen especial, separan los inmuebles a través de varios negocios, artificiosos e impropios, con el único fin de acogerse al régimen especial y diferir la tributación de las plusvalías. La normativa no regula esta opción de acogerse al régimen especial para una operación de escisión parcial que no constituya una rama de actividad.

Así lo ha considerado el Tribunal Supremo en sentencia nº 730/2015 de 19/02/2015 que ante una situación similar a la que tratamos, considera que se trata de una opción artificiosa y, en concreto, señala lo siguiente:

(...)

En cuanto al requisito de la exigencia del motivo económico válido, la resolución del TEAC partiendo de que la apreciación de los fines de la operación se ha de realizar en el marco de un examen global de la misma, tal como mantiene la del TJCE de 17 de julio de 1997, pone de relieve que la operación de aportación no dineraria efectuada por IBEROFON, S.A. a IBEROFON PLASTICOS, S.A., el 15 de diciembre de 2004, debe analizarse atendiendo a las operaciones realizadas un año y medio después, en 25 de julio de 2006, por las que IBEROFON PLASTICOS, S.A. absorbe a IBEROFON PLASTICOS FABRICA, S.L. e IBEROFON INGENIERIA, S.L. y seguidamente, escinde parte de su patrimonio, formado por todos los inmuebles y los activos y pasivos afectos a los mismos, traspasándolos a SONOLAND INMOBILIARIA, S.L.U., sociedad ésta de nueva creación.

(...)

Como señala la Inspección, la operación descrita no ha supuesto una reestructuración ni racionalización en IBERFON, pues su actividad principal sigue siendo la misma, así como su forma de actuar y organizarse; no se advierte que con el traspaso de su patrimonio inmobiliario a IBERFON



PLATICOS y después a la sociedad de nueva creación SONOLAND gane en eficacia, rentabilidad, productividad, competitividad. Así, la primera operación, la aportación no dineraria, supone la transmisión de inmuebles donde la entidad ejercía sus actividades, con lo que la entidad IBERFON se descapitaliza, puesto que se desprende de su activo más importante y además aumentan los gastos al pasar a realizar sus actividades en un local arrendado.

(...)

En definitiva, de lo expuesto se desprende que la finalidad del conjunto de operaciones realizadas era la separación del patrimonio inmobiliario. El efecto práctico producido con las operaciones realizadas es el mismo que se hubiera realizado una escisión parcial de IBEROFON, operación que no podría acogerse al régimen especial, pues los elementos transmitidos no tienen la consideración de rama de actividad. La aportación no dineraria de IBEROFON a IBEROFON PLASTICOS tiene como finalidad preparar o facilitar la posterior operación de escisión parcial.

(...)

Así las cosas, el motivo debe ser desestimado, toda vez que la apreciación de la Sala de instancia, en el sentido de que el motivo de reestructuración empresarial alegado por la demandante y hoy recurrente queda enervado a virtud de las circunstancias concurrentes en el supuesto y que son analizadas de forma global –resulta significativo que se haga referencia expresa a “la efímera estancia de los dos inmuebles en la sociedad IBEROFON PLASTICOS, S.L.” y a la “sucesión de acontecimientos”–, tal como reclama la jurisprudencia del TJUE. Y ello conduce a la presunción de que la operación de aportación no dineraria fue la de aprovechar el régimen de neutralidad fiscal, la que ha de mantenerse por no existir otros datos o circunstancias que impiden su aplicación.

Por otro lado, los obligados tributarios alegan que la ventaja fiscal del diferimiento del régimen especial de neutralidad no es una ventaja fiscal autónoma, sino que es ínsita del propio régimen fiscal. Consideran que la obtención de dicha ventaja no puede ser obstáculo para aplicar el régimen, sino que debe haber otra ventaja fiscal diferente que la Administración no ha sido capaz de identificar. En defensa de esta alegación citan la consulta vinculante V2214-23 de 27 de julio de 2023 de la Dirección General de Tributos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2022 (Rec.89/2018) y la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997. recurso c-28-95.

En las alegaciones se transcriben extractos de las citadas sentencias que únicamente tienen sentido en el contexto de los supuestos enjuiciados en cada caso, pero ninguna de las sentencias citadas sienta la doctrina que pretenden los obligados tributarios.

Respecto a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2214-23 de 27 de julio de 2023, transcribe los siguientes párrafos:

“Por tanto, los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

Así, en el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación tributaria, sólo podrá regularizarse la ventaja perseguida cuando haya quedado acreditado que la operación realizada tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, tal y como dispone el primer inciso del artículo 89.2 de la Ley 27/2004, debiendo eliminarse, en consecuencia, los efectos de la referida ventaja fiscal perseguida mediante la realización de la operación de reestructuración de que se trate, distinta del diferimiento en la tributación de las rentas generadas, inherente al propio régimen, cuando la operación se hubiere realizado con la mera finalidad de conseguir la ventaja fiscal.

De conformidad con todo lo anterior, en el supuesto de que la Administración tributaria en el curso de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación, tras el examen individual de



la operación de reestructuración que nos ocupa, apreciase, en su caso, la persecución de una ventaja fiscal procederá a eliminar ésta última.”

En el supuesto consultado se plantea una operación de reestructuración que se acoge al régimen especial de neutralidad fiscal y en base a la subrogación del adquirente en los derechos del transmitente, se plantean algunas cuestiones referidas no sólo a la ventaja fiscal de diferimiento propias de las plusvalías generadas en la transmisión, sino también a otras ventajas fiscales distintas relativas al posterior reparto de dividendos de unas reservas transmitidas en la operación.

La contestación a la consulta se refiere a un supuesto distinto al que aquí se analiza. Además, se trata de una consulta en la que ni se plantea, ni se puede comprobar si las operaciones se han realizado en fraude de ley.

Respecto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2022 (Rec.89/2018) se transcriben determinados párrafos de la misma en los que se indica:

“La obtención de una ventaja fiscal, está ínsita en el propio régimen de diferimiento, puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal (...); la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones éstas que lo justifica. La ventaja fiscal, fuera de los casos en los que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción, en los términos antes explicados; en el presente caso lo que se viene a reprochar es la simple obtención de una ventaja fiscal, el no haber tributado por las plusvalías, lo propio del régimen de diferimiento, considerando que el mismo fin se hubiera obtenido si en lugar de las escisiones se hubiera realizado la enajenación de las acciones, esto es, estamos en presencia de lo que hemos reconocido como una economía de opción a la inversa (...)

Nos dice el Sr. Abogado del Estado que “la transmisión de acciones, como hemos dicho, no requería de las escisiones que nos ocupan y que han determinado una clara elusión fiscal”, pero una cosa es que no fueran necesarias las escisiones al efecto, y otra muy distinta que la operación tuviera como designio único o principal la obtención de una ventaja fiscal, pues a dicha conclusión sólo cabe llegar razonablemente, si se analiza en exclusividad dicha operación y se prescinde del carácter instrumental de la misma para alcanzar el objetivo en el que se inserta, esto es, la reestructuración del grupo, que ya se dijo no fue ponderado por la Administración.”

En el caso enjuiciado la Administración ha comprobado unas operaciones de reestructuración realizadas en España que se enmarcan dentro de una reestructuración internacional mayor y la Administración pretendía eliminar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a dos operaciones de escisión realizadas en España por considerar que no eran necesarias y que se obtenía el mismo resultado mediante una compraventa de acciones. El tribunal achaca a la Administración que le correspondía a ella justificar el fraude mediante la prueba de la inexistencia de motivos económicos válidos. Además, considera que una cosa es que las operaciones de escisión no fueran necesarias y otra muy distinta que las operaciones tuvieran como designio principal la obtención de una ventaja fiscal y esta circunstancia no puede apreciarse sin haber analizado el efecto que dichas operaciones tenían en la reestructuración total del grupo a nivel internacional, ya que las escisiones han supuesto la separación de sectores de actividades distintas que podían haber tenido otra ventaja en las sociedades beneficiarias extranjeras.

Se refiere a un supuesto en el que las operaciones de reestructuración cuestionadas se enmarcan en una operación de reestructuración mayor y, en consecuencia, se exige que dichas operaciones se analicen en el marco de la operación global.

Por último, cita la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997 de la que nuevamente se extraen párrafos sueltos tergiversando la doctrina señalada por el TJUE. Como indican los obligados tributarios, en la citada sentencia se afirma que el objetivo perseguido por la Directiva consiste en establecer normas fiscales neutras respecto a la competencia, con el fin de permitir que las empresas se



adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional, pero también se autoriza a los Estados miembros a no aplicar la Directiva cuando la operación tenga como objetivo principal o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal, tal y como se indica en el artículo 11.1.a) de la Directiva.

En esta sentencia, el TJUE también establece que la Directiva debe interpretarse de tal forma que las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben realizar un examen global y detallado de la operación, caso por caso, para determinar si persigue el fraude o la evasión fiscal.

En ningún caso, la doctrina y jurisprudencia citadas establece que el diferimiento de la tributación que se obtiene al acogerse al régimen especial de las operaciones de reestructuración no constituya una ventaja fiscal. Ni que en el supuesto de que dichas operaciones se hayan realizado con el único fin de obtener una ventaja fiscal, esta ventaja tenga que ser distinta al propio diferimiento.

Por el contrario, la jurisprudencia citada señala que en el caso de acreditarse que las operaciones de reestructuración tienen como fin principal el fraude o la evasión fiscal, no procede aplicar el beneficio fiscal del diferimiento.

SEGUNDA: De la evolución doctrinal y jurisprudencial de los motivos económicos válidos para la aplicación del Régimen Especial del Capítulo VII, título VI de la NIFS

En primer lugar, alega que la concurrencia de motivos económicos válidos no son un requisito necesario para la aplicación del régimen especial de diferimiento, sino que son circunstancias cuya ausencia fundamenta la presunción de que el objetivo principal es el fraude o la evasión fiscal. Hace referencia a la Sentencia de 08 de marzo de 2017, recurso C14/16 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y a la Sentencia de 13 de junio de 2023 (Rec.1434/2021) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

Partiendo de la alegación anterior de que la Administración no ha acreditado la existencia de una ventaja fiscal distinta al diferimiento que resulta de la aplicación del régimen especial y de que la inexistencia de motivos económicos válidos sólo funciona a modo de indicio o presunción de que el único o principal propósito perseguido es la obtención de una ventaja fiscal, concluye que, no existiendo ésta, el análisis de su concurrencia o no, se convierte en superflua.

En lo que respecta a la evolución doctrinal y jurisprudencial de los motivos económicos válidos, en el sentido de que los mismos no constituyen un requisito necesario para aplicar el régimen especial de diferimiento, sino que son circunstancias cuya ausencia fundamenta la presunción de que el objetivo principal es el fraude o la evasión fiscal, hay que señalar que en el presente caso dicha doctrina ha sido respetada por la Administración.

La Sentencia de 08 de marzo de 2017, recurso C14/16 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que citan los obligados tributarios, resuelve que los Estados no pueden establecer un procedimiento de aprobación previa de la aplicación de la Directiva cuando se trate de una operación de fusión transfronteriza que no se exige a una operación de fusión interna. Esta sentencia no tiene relación con la alegación planteada.

La sentencia del TSJ de Castilla y León de 13 de junio de 2023 que citan los obligados tributarios se refiere a un supuesto de escisión total de un negocio de arrendamiento de inmuebles entre los herederos de los socios en el que se discute si las desavenencias entre ellos es motivo económico válido. A continuación, se transcribe el último párrafo de la sentencia, del que el obligado tributario en las alegaciones extrae únicamente la parte final y omite la parte subrayada, lo que puede dar lugar a una interpretación errónea.



“Ahora bien, al margen de si tales discrepancias entre socios -a las que se refiere la STS de 17 de marzo de 2016, recurso 2581/2014, como causa que hacía imposible la viabilidad de la empresa- constituyen o no un motivo económico válido, lo decisivo a los efectos antifraude que aquí nos ocupan es que el propio acuerdo liquidatorio reconoce que no se había acreditado que “la única finalidad era obtener una ventaja fiscal, máxime cuando no se han producido plusvalías en los inmuebles transmitidos cuya tributación se pretendiera diferir”; es decir, si se admite expresamente que la única finalidad -principal objetivo, según la Directiva y artículo 89.2 LIS- no era obtener una ventaja fiscal -implícita en el régimen especial-, no sólo es irrelevante sino incluso improcedente efectuar consideraciones acerca de la calificación de los motivos que la justifican (el régimen especial « se aplica indistintamente a todas las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de esta última, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales », según doctrina citada del TJUE), pues, reiteramos, el análisis sobre la ausencia de motivos económicos válidos sólo sirve en cuanto indicio o presunción del único o principal propósito fiscal perseguido de suerte que, rechazado éste, aquél análisis deviene irrelevante, todo lo cual nos lleva a estimar igualmente este motivo de impugnación.”

Es decir, se trata de un supuesto en el que no se ha generado ninguna plusvalía objeto de tributación, por lo que la aplicación del régimen especial que consiste en el diferimiento de la tributación, en este caso, no proporciona ninguna ventaja fiscal. Y, por tanto, es evidente que la operación de reestructuración no tiene como finalidad el fraude fiscal e incluso es irrelevante el análisis de la existencia de motivos económicos válidos.

En el presente caso, la ausencia de motivos económicos válidos no ha motivado la eliminación de la aplicación del régimen especial. Su ausencia únicamente ha valorado como un argumento más, para concluir que las operaciones tal y como se han realizado no tenían otra finalidad distinta al propio ahorro fiscal.

La eliminación de la ventaja fiscal del diferimiento se plantea en aplicación de la cláusula antielusión regulada en el artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria, una vez acreditada la artificiosidad de los negocios realizados para el fin perseguido, que no tienen otra finalidad que la de conseguir un ahorro fiscal, que no le hubiera correspondido de haber realizado el negocio propio o usual para dicho fin, es decir, se ha acreditado que las operaciones de reestructuración realizadas tenían como único fin el fraude fiscal.

Por otro lado, considera que la Administración ha realizado una simplificación alejada de lo que comporta un análisis completo del contexto y la realidad económica de una Sociedad anterior y ulterior a las operaciones de reestructuración, tal y como exige el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este sentido, la mercantil entiende que existen motivos económicos válidos suficientes (más allá de los expresados en su día) para justificar las operaciones llevadas a término, los cuales pueden resumirse en:

- La mercantil inicia un proceso expansivo a través de la inversión inmobiliaria en el que se toman en consideración tres factores fundamentales:
 1. La evolución de la actividad industrial caminaba hacia una especialización cada vez mayor y se preveía que, a futuro, la actividad operativa requeriría un espacio cada vez menor y, por ende, gran parte del activo inmobiliario se encontraría inutilizado.
 2. La explotación de activos inmobiliarios excedía del objeto de la mercantil por lo que la creación de una sociedad patrimonial encargada de la explotación de los inmuebles devenía esencial.
 3. Se constituyeron dos sociedades con el mismo objeto social en las que participan dos hijos de un SOCIO y con ello se permitiría obtener rédito a las dos familias con exclusión del riesgo de la operativa mercantil. Se consideraba una operación indispensable desde el punto de vista estructural a futuro.



- El informe esboza una situación calamitosa tras la reestructuración que no se ajusta a la realidad:
 1. El EBITDA tan sólo desciende en 2018 mientras que en los restantes ejercicios se sitúa por encima del existente en los ejercicios previos a la reestructuración (el resultado de explotación es mayor y la amortización se sitúa en niveles similares).
 2. Uno de los ratios más importantes en el sector industrial es el ROA (rentabilidad operativa del activo) y éste se ha visto incrementado gracias a las operaciones de reestructuración.
 3. Tanto el Importe Neto de la Cifra de Negocios y sus resultados han aumentado desde que se culminó el proceso de reestructuración (2019)
 4. Se puede concluir que las operaciones llevada a cabo han redundado en una racionalización de los elementos del activo aumentando su rentabilidad, con una perspectiva de reducir cada vez más el espacio reservado al arrendamiento de sociedades vinculadas (especialización productiva) y, en consecuencia, destinando un espacio cada vez mayor al arrendamiento a terceros.
- El resultado final de las operaciones podría haber sido más positivo si hubiese transmitido junto con los inmuebles el pasivo asociado a los mismos. Además, ya se explicó que no se optaba por una operación de escisión total debido a que suponía la pérdida del CIF con la penalización que hubiera supuesto en los mercados internacionales y nacionales.

Los motivos económicos que se indican por los obligados tributarios tratan de justificar la decisión de la ENTIDAD 1 de separar los inmuebles de la actividad industrial. Los mismos efectos económicos y jurídicos que indican se hubieran conseguido al segregar los inmuebles mediante una operación de escisión parcial de los mismos a una sociedad.

En cambio, los obligados tributarios no indican ningún motivo económico ni jurídico relevante, distinto del ahorro fiscal, que justifique la sustitución de la operación propia y usual de la escisión parcial de los inmuebles por la realización artificiosa de reestructuración en dos fases que se cuestiona.

Los nuevos motivos económicos válidos expuestos en las alegaciones, nuevamente, tratan de justificar la separación de los inmuebles de la actividad industrial.

Alegan que la actividad industrial requiere, cada vez, menos espacio y hay más inmuebles inutilizados, que el EBITDA a partir de 2018 ha mejorado, han aumentado la cifra de negocios y los resultados y el ROA (rentabilidad operativa del activo) que es uno de los ratios más importantes del sector industrial se ha visto incrementado.

Con respecto a estos motivos señalar que la sociedad sigue utilizando la mayor parte de los inmuebles traspasados y el espacio libre para alquilar a terceros se limita a la planta primera de la finca 4. Además, la situación económica de la sociedad no ha mejorado ya que el EBITDA sería aún mayor en el caso de sustituir el gasto de alquiler por el de amortización, la cifra de negocios no está relacionado con la titularidad de los inmuebles y el ROA mejora en 2019 pero en 2020 y 2021 vuelven a bajar a resultados similares a 2017.

Estos motivos económicos, nuevamente, tratan de justificar que la separación de los inmuebles de la actividad industrial, pero no justifican la doble operación de reestructuración realizada.



Con respecto a la justificación de las operaciones de reestructuración en dos fases que conlleva la realización de numerosas operaciones societarias innecesarias, en vez de realizar una única operación de escisión parcial, únicamente argumenta que se constituyen dos sociedades con el mismo objeto social de cara al reparto a futuro entre los dos hijos del socio mayoritario. A este respecto, en las operaciones de reestructuración tal y como se han realizado, las dos sociedades constituidas no son equiparables de cara a un futuro “reparto” dado que una entidad tiene los inmuebles y la otra las participaciones siendo en esta segunda sociedad en la que participan los padres, los hijos e, incluso, otros socios.

Por último, el hecho de que no se hayan aportado los préstamos asociados a los inmuebles es incoherente con la operación realizada y con el resto de motivos alegados.

V.- CONCLUSIONES

De los hechos y circunstancias contenidos en el presente dictamen, puede concluirse que la ENTIDAD 1 y sus socios realizaron un conjunto de operaciones que mermaron considerablemente la tributación a esta Hacienda Foral de Gipuzkoa, siendo su principal efecto de naturaleza estrictamente tributaria. La artificiosidad de las operaciones, globalmente consideradas, la inexistencia de efectos económicos relevantes que justifiquen llevar a cabo las referidas operaciones y el ahorro fiscal obtenido a través de las mismas permiten concluir que concurren las circunstancias previstas en el artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del THG.

El conjunto de operaciones a los que se ha hecho referencia, son las siguientes: primeramente, la ENTIDAD 1 realiza una aportación no dineraria de las fincas de su propiedad a una entidad de nueva constitución, recibiendo a cambio participaciones de dicha entidad; para en un segundo paso, cercano en el tiempo, realizar una escisión parcial de dichas participaciones a favor de otra entidad propiedad de los socios de la ENTIDAD 1.

La artificiosa operación de reestructuración empresarial llevada a cabo en dos etapas busca dar cobertura legal a un régimen de diferimiento, que no hubiera sido de aplicación en caso de haberse llevado a cabo la operación de reestructuración resultante de manera directa, puesto que la operación de escisión parcial sin rama de actividad, no hubiera cumplido los requisitos para la aplicación del diferimiento, mientras que la operación de reestructuración llevada a cabo en dos etapas consigue tal diferimiento.

Se trata de un comportamiento elusivo que no produce efectos jurídicos o económicos relevantes, más allá del ahorro fiscal, tanto en la sociedad como en los socios.

Por todo lo cual, y ante la evidencia de las circunstancias concurrentes acreditadas, esta Comisión consultiva concluye que **PROCEDE DECLARAR**, con el carácter vinculante que confiere a este dictamen el artículo 163.6 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa:

LA CONCURRENCIA DE LAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 14.1 DE LA NORMA FORAL 2/2005, de 8 de marzo, GENERAL TRIBUTARIA, en relación con los expedientes de comprobación e investigación que se relacionan a continuación:

ENTIDAD 1, impuesto sobre sociedades ejercicios 2018 y 2019.

SOCIOS de la ENTIDAD 1, impuesto sobre la renta de las personas físicas ejercicio 2019.