



Facultad de Derecho

**OPERACIONES SOCIETARIAS DE
REESTRUCTURACIÓN Y TRATAMIENTO
FISCAL : ANÁLISIS DE LOS
CONCEPTOS UTILIZADOS Y SU
ADECUACIÓN A LA NORMATIVA
EUROPEA .**

**Autor: Andrés Crespo Rollán.
Tutor: Ramón Casero Barrón.**

MADRID | abril de 2020

RESUMEN

El régimen fiscal especial regulado por la Directiva 2009/133/CEE ha supuesto un equiparación de las condiciones de las operaciones de reestructuración empresarial intracomunitarias a las acontecidas en el interior de un Estado miembro. La Directiva impone como condición necesaria la concurrencia de motivos económicos válidos pero el presente concepto no es definido ni delimitado en la Directiva de origen ni en sus sucesivas transposiciones al ordenamiento interno español. Además limita la aplicación a las operaciones cuyo finalidad sea exclusivamente de carácter fiscal, activando un mecanismo de defensa al servicio de los Estados miembros denominado cláusula anti-abuso. Por ello el presente TFG tiene como objetivo principal profundizar en la delimitación y conceptualización de los motivos económicos válidos y de la cláusula anti-abuso.

Palabras clave: Directiva 2009/133/CEE, régimen fiscal especial, motivo económico válido, cláusula anti-abuso, carácter fiscal.

ABSTRACT

The special tax regime regulated by Directive 2009/133/EEC has brought the conditions for intra-Community business restructuring operations into line with those within a Member State. The Directive imposes as a necessary condition the concurrence of valid economic reasons but the present concept is not defined or delimited in the original Directive or in its successive transpositions to the Spanish internal order. Furthermore, it limits its application to operations whose purpose is exclusively of a fiscal nature, activating a defence mechanism at the service of the Member States known as the anti-abuse clause. The main purpose of this TFG is therefore to define and define in greater detail the valid economic grounds and the anti-abuse clause

Key Words: Directive 2009/133/EEC, special tax regime. valid economics reasons, fiscal purpose, anti-abuse clause.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
1.1 Propósito, justificación y contextualización del tema	5
1.2 Objetivos	5
1.3 Metodología	6
1.4 Estructura del trabajo	6
2. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL	7
2.1 Evolución Legislativa Española	9
3. MÓTIVO ECONÓMICO VÁLIDO	11
3.1 Delimitación conceptual “motivo económico válido”	11
3.2 Opción por el Régimen Especial	13
3.3 Carga de la prueba en los motivos económicos válidos. Diferencias acaecidas con las modificaciones legislativas.	15
3.3.1 <u>Análisis de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de febrero y 9 de marzo de 2011</u>	19
3.3.2 <u>Carga de a prueba tras la aprobación de la Ley 14/2000</u>	20
4. LA CLÁUSULA ANTI-ABUSO :	21
4.1 Interpretación Literal	22
4.2 Interpretación finalista	24
4.3 La Doctrina del Business purpose y su acogida normativa	24
4.4 La cláusula anti-abuso y la libertad negocial del artículo 1255 del Código Civil	26
4.4.1 <u>El abuso de Derecho como límite a la libertad negocial</u>	28
4.5 Interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión	30
4.6 Interpretación de la clausula anti-abuso de la doctrina administrativa	35
4.6.1 <u>Tribunal Económico-Administrativo Central</u>	35
4.6.2 <u>Dirección General de Tributos</u>	37
4.6.3 <u>Tribunales de los Contencioso-Administrativo</u>	38
5. CONCLUSIÓN:	41
6. BIBLIOGRAFÍA	44

1. INTRODUCCIÓN:

1.1 Propósito, justificación y contextualización del tema.

No solo por su carácter estratégico si no también por las importantes plusvalías que afloran, las operaciones de reestructuración empresarial tienen una gran relevancia en el panorama jurídico empresarial. La regulación del régimen fiscal especial lo encontramos actualmente en la Directiva 2009/133/CEE, dando lugar a una auténtica revolución en la materia igualando las condiciones de las operaciones de reestructuración intracomunitarias a las condiciones que dichas operaciones tenían con carácter interno. El problema y objeto del presente trabajo de fin de grado es que la citada Directiva impone como condición necesaria que dicha operación cuente con un motivo económico válido, el cual no define y solo ejemplifica sucintamente. Además establece una cláusula anti-abuso como mecanismo defensivo anti-elusivo para denegar el régimen aquellas operaciones cuya única finalidad sea el beneficio fiscal. Por lo tanto vamos acometer un análisis jurisprudencial exhaustivo con el objeto de delimitar el concepto e interpretación de denominados motivos económicos válidos y los supuestos de activación de la denominada cláusula anti-abuso.

1.2 Objetivos:

- Análisis jurisprudencial, legal y doctrinal de los motivos económicos válidos y la cláusula anti-fraude.
- Delimitar y conceptualizar los motivos económicos válidos.
- Aclarar y delimitar las situaciones en las que se activa la denominada cláusula anti-fraude.
- Analizar la carga de la prueba de los motivos económicos válidos por parte de la Administración y el obligado tributario,

1.3 Metodología

Para la elaboración del presente trabajo de fin de grado se emplearán tanto libros y manuales como revistas doctrinales especializadas y jurisprudencia. Comenzaremos por una búsqueda exhaustiva para poder analizar la información disponible y de esta manera analizar si podemos dar solución a nuestros objetivos. En dicha búsqueda nos serviremos de bases de datos tales como Dialnet, Q-memento o la La ley digital de gran ayuda en la búsqueda de información de calidad.

Debido al origen europeo de nuestro régimen fiscal especial ahondaremos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión como máximo interprete y posteriormente acudiremos a la jurisprudencia de nuestros Tribunales.

1.4 Estructura del trabajo.

El presente trabajo comienza con una sucinta introducción sobre el régimen fiscal especial y los beneficios que supone para los sujetos beneficiarios. Posteriormente realizamos una revisión de la legislación sobre la materia tanto europea como nacional. A continuación entramos en una de las dos partes principales relativa a los motivos económicos válidos, donde abordaremos su delimitación conceptual, los requisitos formales de la comunicación y la carga de la prueba.

En segundo lugar nos centraremos en la cláusula anti-abuso, abordando tanto su origen legislativo como la interpretación que hacen los tribunales europeos, españoles y la doctrina contencioso-administrativa a través del Tribunal Económico Administrativo Central y la Dirección General de Tributos. Además dedicaremos un apartado a la libertad negocial consagrada en el artículo 1255 del Código Civil y su relación con la citada cláusula anti-abuso.

2. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL:

El Derecho Comunitario introdujo el denominado régimen fiscal especial caracterizado por el diferimiento del pago automático de determinados tributos. Dicha introducción tiene lugar con la aprobación de la Directiva 90/434/CEE de 23 de julio. En la exposición de motivos de la citada directiva, se describe una situación previa a la entrada en vigor de la misma de penalización de las operaciones de reestructuración intracomunitarias respecto de las que tenían lugar en el interior del mismo Estado y por ello la aplicación del citado régimen fiscal tiene como principal objetivo eliminar la citada penalización. En el artículo 2 de la presente directiva encontramos el ámbito de aplicación de la misma extendido a “operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de acciones relativas a sociedades de dos o más Estados miembros”¹.

El denominado régimen especial responde al principio de neutralidad, pues no las fomenta pero sí que elimina la penalización existente como ya hemos comentado. Por tanto dicho régimen consiste en la no integración de las rentas fruto de la transmisión de bienes en el Impuesto que grava a las entidades transmitentes, dichos bienes se computarán en la entidad adquirente, a efectos fiscales, por la cuantía anterior a la realización de la transmisión sin importar el valor de contabilización². Se difiere la tributación al momento de la enajenación de los bienes.

La Directiva 90/434/CEE ha sido sustituida por la presente Directiva 2009/133/CEE sobre fusiones y otras operaciones de reestructuración empresarial. La presente Directiva 2009/133/CEE no ha introducido cambios

¹ Directiva 90/434/ del Consejo CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros

² Carraco González, F.M (2018). “La Directiva 2009/133 CE sobre fusiones y otras operaciones de reestructuración empresarial”. Curso de Derecho Tributario 13^º edición. Editorial Tecnos. P.P 1174-1175.

desdeñables ya que su principal objetivo ha sido la codificación y unificación en un único texto de la Directiva inicial y sus modificaciones. La idea que subyace a la presente Directiva como a la original es la del diferimiento en la tributación al momento de la transmisión, así en palabras del propio Tribunal de Justicia de Unión Europea en sus Sentencia de 22 de marzo de 2018 afirmaba “ las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en estas operaciones no están realmente exentas, sino que los elementos patrimoniales conservan su valor originario, y la ganancia será gravada posteriormente cuando se produzca una alteración patrimonial al margen de una operación de restructuración empresarial”(TJUE, 2016)

La citada Directiva 2009/133/CEE a semejanza con su antecesora establece un idéntico ámbito de aplicación en su artículo primero y describiendo en su segundo artículo que entiende por cada una de las operaciones sujetas a aplicación del citado régimen especial. Posteriormente explica de forma exhaustiva entre los artículos cuatro al siete como opera la idea del diferimiento en la tributación de las rentas que anteriormente hemos descrito. A modo de síntesis se declaran exentas las plusvalías generadas por la diferencia entre el valor real de los elementos transferidos y el valor fiscal de los mismos, sin embargo el artículo 4.2 b) de la citada Directiva limita la operatividad de lo descrito a “los elementos de activo y de pasivo de la sociedad transmitente que, como consecuencia de la fusión, de la escisión o de la escisión parcial, queden efectivamente vinculados a un establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria situado en el Estado miembro de la sociedad transmitente”³. Asimismo con el objeto de conseguir el citado diferimiento, se permite a la sociedad adquirente conservar el valor originario que los elementos transferidos tenían en la transmitente.

En el ámbito de aplicación de la presente Directiva también se incluye el traslado de domicilio de un Estado miembro a otro de la sociedad anónima europea y de las cooperativa. En dicho caso se aplica de forma idéntica el diferimiento descrito donde se hace necesario que el Estado de origen garantice que las provisiones y reservas pondrán contabilizarse por el establecimiento permanente con idéntica

³ Artículo 4.2 b) Directiva 2009/133/CEE

exención que la sociedad que se traslada. Además el artículo 13 de la presente Directiva obliga a los Estados miembros a permitir la compensación de pérdidas en idénticas condiciones a las supuesto de traslado en el interior del Estado⁴.

Las medidas contenidas por la presente Directiva se ubican en nuestro derechos en el régimen especial del Impuesto de Sociedades entre los artículos 76 a 89 de la Es reseñable como el presente régimen no distingue entre operaciones internas o intracomunitarias e incluso operaciones con países terceros, por lo que nos encontramos ante un caso de aplicación extensiva del derecho europeo donde la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea será de aplicación indistinta a todas esas operaciones.

2.1 Evolución Legislativa Española:

La obligación de trasposición de la Directiva 90/434/CEE dio lugar a la promulgación de la Ley 29/1991 de 16 de Diciembre de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Dicha Ley reguló el régimen de las fusiones y escisiones en nuestro país y los amplió a otras formas de concentración empresarial tales como la aportación no dineraria de rama de actividad. En todo momento se hace eco de la idea de neutralidad y diferimiento protagonista de la Directiva objeto de trasposición como podemos observar en su exposición de motivos “Este régimen tributario responde a un principio básico: La neutralidad. La regulación contenida en la presente norma no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquella”⁵.

Una de las principales características de la citada Ley es la ausencia de intervención administrativa, siendo necesario únicamente la comunicación de la

⁴ Manual de Derecho Tributario, parte especial. 9ª edición, editorial Thomson Reuters Aranzadi. P.P (956).

⁵ Exposición de motivos de la Ley 29/1991

opción al Ministerio competente que en dicho momento era el Ministerio de Economía y Hacienda.

Posteriormente en 1996 entra en vigor la Ley 43/1995 de 27 de Diciembre del Impuesto sobre Sociedad, la cual mantiene intacto el régimen fiscal descrito y cuya principales novedades fueron la diferente aplicación al canje de valores, la ampliación del ámbito de aplicación a otras operaciones de aportaciones no dinerarias especiales⁶.

A fecha de 5 de marzo de 2004 entra en vigor el Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A efectos prácticos mantiene en líneas generales el mismo régimen fiscal con la principal novedad de su aplicación generalizada, salvo comunicación en contrario a la Administración Tributaria⁷. Igualmente como novedad reseñable permite la transmisión de las bases imponibles negativas pendientes de compensación a la sociedad adquirente en los supuestos de transmisión de rama de actividad cuyos resultados hayan generados dichas bases imponibles negativas. También se introdujo una limitación específica a la deducibilidad de los gastos financieros destinados a la adquisición de participaciones en el capital.

Por último destaca la aprobación de la Ley 3/2009 de 3 abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, sin embargo impera en su perspectiva mercantil, siendo referente en materia de fiscalidad la Ley del Impuesto de Sociedades.

⁶ Memento Práctico, Reorganización Empresarial (Fusiones). Editorial Francis Lefevre. P.P (1255-1256)

⁷ Manual de Derecho Tributario, parte especial. 13^º edición, editorial Thomson Reuters Aranzadi. P.P (896)

3. MÓTIVO ECONÓMICO VÁLIDO

3.1 Delimitación conceptual “motivo económico válido”.

La normativa española no define como tal dicho concepto, pues solamente enuncia como tales “la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación”. Por tanto la exigencia de que las razones se basen en materia económica y no fiscal se va a sustanciar en un concepto jurídico indeterminado que deber ser precisado en cada supuesto en concreto.

La Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 89.2 *“No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”*. Por consiguiente rechaza la aplicación del régimen fiscal especial cuando el objetivo se reduzca a la obtención de una ventaja puramente fiscal.

Dicho concepto no ha sido objeto de desarrollo ni mediante la presente Ley ni por su respectivo Reglamento pero si ha sido objeto de múltiples consulta a la Dirección General de Tributos. En este sentido, la DGT apunta a la necesidad de concurrencia de motivos económicos más allá que los puramente fiscales con el objeto de rechazar el carácter elusorio de la citada operación. Por tanto el motivo fiscal nunca puede ser el que determine el desarrollo de las citadas operaciones, exigiendo motivos económicos como los citados en la TRLIS. Sin embargo, como consecuencia de la operación pueden darse efectos fiscales favorables para las entidades participantes pero nunca pueden ser estos el núcleo principal de la operación.

A este respecto, es imprescindible analizar la trascendente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, en el conocido como Caso Foggia, donde el Supremo Tribunal Administrativo Portugués solicita una decisión prejudicial sobre el alcance del artículo 11 apartado 1 de la Directiva

90/343/CEE, en concreto sobre la presente afirmación *“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”*⁸. El Tribunal establece que *“para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma”*⁹. La alusión a la aplicación de criterios generales se da en el presente caso por la fusión de entidades pertenecientes a un mismo grupo en la que la entidad absorbida en el momento de la operación carecía de actividad propia y la transmisión patrimonial estaba integrada únicamente por cuantiosas pérdidas. En este sentido el Tribunal rechaza la aplicación de presunción alguna en la detección de la existencia de motivos económicos válidos y exige a las autoridades portuguesas la realización de un análisis exhaustivo e individualizado del caso concreto.

Por tanto la existencia de una ventaja de carácter fiscal no es óbice para que una determina operación societaria se acoja al citado régimen fiscal especial siempre y cuando del citado examen general se desprenda un motivo económico válido como los descritos en el artículo 96.2 de la TRLIS. En este sentido destaca la consulta vinculante a la Dirección General de Tributos nº 1129-99, afirmando que la concurrencia de un motivo económico válido *diferente del puramente fiscal, la utilización por parte del contribuyente de aquel procedimiento que le permita pagar el mínimo de impuestos no puede permitir, por sí mismo, presumir un propósito de fraude o evasión fiscal e impedir la aplicación del régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS. En definitiva, existiendo un objetivo distinto del exclusivamente fiscal, el contribuyente tiene el derecho de utilizar los medios para*

⁸ Artículo 11.1 Directiva 90/434/ del Consejo CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta) de 10 de noviembre de 2011.

conseguirlo que le parezcan más adecuados desde el punto de vista fiscal” (DGT Nº 1129-99)¹⁰

3.2 Opción por el Régimen Especial.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre , del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 89 establece *“Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.*

La realización de las operaciones a que se refieren los artículos 76 y 87 de esta Ley deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Esta comunicación deberá indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial previsto en este capítulo.”¹¹.

Como sabemos las operaciones incluidas en los artículo 76 y 87 son el ámbito de aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. De la redacción del citado artículo 89 podemos afirmar que el legislador opta por una presunción de opción por el régimen fiscal especial de cualquier operación incluida en los citados artículos, pues restringe la no aplicación a los casos en los que la sociedad adquirente o transmitente si la primera no tuviese su domicilio en ningún Estado miembro indique expresamente en la comunicación la no aplicación del régimen fiscal especial previsto en el capítulo.

Sin embargo la regulación de la opción por el régimen fiscal especial no siempre ha sido así, en redacciones anteriores de la Ley del impuesto sobre Sociedades como la del Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del impuesto sobre Sociedades, en su artículo 96 establecía *“La aplicación del régimen establecido en este Capítulo requerirá que se opte por él de*

¹⁰ Resolución de la Dirección General de Tributos Nº 1129-99 de 30 de junio de 1999.

¹¹ Artículo 89 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

*acuerdo con las siguientes reglas: En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen*¹². Vemos como en este caso no existe una presunción por parte del legislador de opción por el régimen fiscal especial, al establecer como requisito formal de aplicación del mismo la comunicación al Ministerio de Economía y Hacienda optando expresamente por el citado régimen.

En este sentido resulta muy trascendente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2019, recurso 16/2016, donde el objeto central de la misma es la aplicabilidad o no del régimen fiscal especial a una operación de fusión acontecida en 2007 donde se cumplen la totalidad de los requisitos a excepción de los índole formal. En primer lugar señalar que el régimen de comunicación aplicable a la operación de fusión acontecida en 2007 era el del Real Decreto 4/2004, que en concreto para el caso de la fusión exigía *“a) que se opte por el régimen fiscal especial en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión; b) que se comuniquen la opción al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazo que reglamentariamente se determine; c) que la fusión no se realice con fines de fraude o evasión fiscal”*¹³

En dicha operación la Inspección no cuestiona la existencia de motivos económicos válidos ni plantea la existencia de ninguna práctica evasiva pero rechaza su aplicación por incumplimiento de los requisitos formales al no existir comunicación de la opción al Ministerio.

La Sentencia de la Audiencia Nacional resuelve primando la aplicación de la Directiva, sin limitar sus efectos por requisitos formales procedentes de la legislación interna de un Estado miembro como son los establecidos en el citado artículo 96.1 a) de la Ley 4/2004. De esta manera en la citada Sentencia establece *“Y en efecto, hemos de considerar que, por aplicación de los principios de efecto directo de las Directivas, las condiciones formales comprendidas en la norma aplicable, son contrarias a las Directivas, si condicionan la aplicabilidad del régimen a su cumplimiento, habida cuenta que la finalidad de las mismas es que las*

¹² Artículo 96.1 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹³ Artículo 96.1.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

*fusiones...etc no se vean obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, y, por tanto, han de establecer unas normas fiscales neutras”.*¹⁴

La Sentencia afirma que por tanto el no cumplimiento de un requisito formal establecido por la normativa interna de un Estado miembro no puede ser óbice para la aplicabilidad del régimen fiscal especial, sin embargo dicho incumplimiento formal si puede ser constitutivo de una infracción tributario de acuerdo con la Ley General Tributaria y según resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 (R.G.: 5394/12).

En consonancia con el análisis realizado por el magistrado Calderón González considero que el pronunciamiento es “rotundo y se produce el desplazamiento de las mismas, por lo que no resultan de aplicación.”¹⁵

3.3 Carga de la prueba en los motivos económicos válidos. Diferencias acaecidas con las modificaciones legislativas.

De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria “*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”¹⁶. De la redacción literal de la Ley podemos deducir que es el obligado tributario el que debe probar su derecho de ser sujeto pasivo del régimen fiscal especial, es decir es la sociedad adquirente la que debe probar los motivos económicos válidos que le permiten acogerse al régimen descrito. Dicho artículo relativo a la carga de la prueba ha sido objeto de resolución vinculante por el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 31 de enero de 2013, acogiéndose a la dicción literal e

¹⁴ Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo contencioso-administrativo, 2643/2019, ECLI: **ES:AN:2019:2643**

¹⁵ Calderón Gonzalez, J.M (2019). “*Opción por el regimen especial en fusions. Comunicación y neutralidad fiscal*”. Actualidad Administrativa nº 11, noviembre 2019, Nº 11, 1 de nov. de 2019 Editorial Wolters Kluwer.

¹⁶ Artículo 105.1, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

imponiendo la carga de la prueba al contribuyente. *"El principal beneficio del citado régimen especial es, como se señaló, diferir la tributación, y es el sujeto pasivo quien debe probar la concurrencia del requisito; como señala el artículo 114 de la LGT/1963, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo."*¹⁷

De acuerdo con la doctrina del TEAC, al ser el sujeto pasivo el principal interesado en acogerse al régimen fiscal especial, por sus efectos económicos beneficiosos como el diferimiento en la tributación, debe ser este el que acredite el cumplimiento escrupuloso de los requisitos legales tales como la existencia de motivos económicos válidos. Dicha doctrina fue sentada en un pronunciamiento anterior con fecha de 26 de octubre de 2010 en el cual se afirmaba *"El principal beneficio del citado régimen especial es, como se señaló, diferir la tributación, y es el sujeto pasivo quien debe probar la concurrencia del requisito; como señala el artículo 114 de la LGT/1963, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. Por tanto, la carga de la prueba para aplicar el beneficio fiscal corresponde al interesado."*

Interesantes matices relativos a la carga de la prueba introduce la Sentencia del Tribunal Supremo 16 de mayo de 2013, donde el Alto Tribunal advertía sobre la dificultad probatoria en determinadas ocasiones pudiendo devenir en una prueba diabólica, al atribuir exclusivamente la carga de la prueba al obligado tributario, de esta manera afirmo en la citada Sentencia *"la carga de la prueba de la concurrencia de ese motivo económico válido no puede ser absolutamente atribuida a la sociedad que pretende acogerse al beneficio del diferimiento, tal como en este caso le exige la Inspección, en el sentido de que haya de recaer una prueba plena sobre la existencia del motivo económico válido (de libre apreciación, por lo demás, por la Administración tributaria) y que, en ocasiones, podría llevarnos a la injusticia de*

¹⁷ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central **00/1806/2011**
fecha 31/01/2013

*exigir al contribuyente una especie de diabólica probatio*¹⁸.

El artículo 16 de la Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas establecía que *“Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 1.º, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente Título y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos, con las correspondientes sanciones e intereses de demora”*¹⁹

Con carácter posterior la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades estableció en su artículo 110.2 *“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.”*²⁰ Respecto a dicho artículo es muy relevante la modificación de su redacción en virtud de la Ley 14/2000, dando lugar a un claro endurecimiento de los requisitos para acogerse al régimen especial:

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

¹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala primera de lo Civil, nº 1916/2013 de 16 de mayo de 2013. ECLI: ES:TS:2013:1916

¹⁹ Artículo 16 Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

²⁰ Artículo 110.2 Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

*una ventaja fiscal.*²¹ “ (nueva redacción del artículo 110.2 en virtud de la Ley 14/2000)

A efectos del análisis de la carga de la prueba también resulta relevante la posibilidad de formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de requisitos establecida por primera vez en nuestra normativa en el artículo 107 de la Ley 230/1963, General Tributaria que además otorga a sus contestaciones carácter vinculante.

Las diferentes articulaciones normativas son reflejo del endurecimiento de los criterios para ser beneficiario del régimen fiscal especial. De esta manera las primeras redacciones vetaban únicamente aquellas operaciones que se *“realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal”* (Ley 29/1991 y 43/1995). Posteriormente dicho veto se extiende a aquellas operaciones con *“la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.”* (modificaciones Ley14/2000)

Además de la citada modificación en virtud de la mencionada Ley 14/2000, parte de la doctrina ha considera que se trata de una reversión en detrimento del sujeto pasivo, donde deja ser la Administración la responsable de la comprobación de los motivos económicos válidos y el sujeto el que debe acreditar los mismos en la operación que pretenda acogerse al citado régimen fiscal especial, pudiendo en caso de dudas formular consultas a la Dirección General de Tributos y tendrán efectos vinculantes cuando se lleven a cabo con anterioridad al proceso de reestructuración.

Por lo tanto en virtud del análisis normativo, podemos interpretar que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2000, la carga de la prueba revertía en la Administración *“comprobación administrativa de las operaciones”* (artículo 110.2 Ley 43/1995), donde en el marco de una inspección procedían a *“comprobar”* si verdaderamente la operación descrita podía acogerse o no al régimen fiscal especial. Desde la entrada en vigor parece ser el sujeto con una inversión de la carga de la prueba, como principal interesado en acogerse al

²¹ Nueva redacción artículo 110.2, en adelante 96.2, modificación acaecida Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social

régimen fiscal descrito el que debe acreditar que su operación responde a los motivos económicos válidos.

Muchos autores como Lampreave²² ven en dicha inversión de la carga de la prueba una protección de los intereses de la Hacienda Pública frente a los que utilizan este tipo de operaciones de reestructuración con objetivos puramente fiscales.

3.3.1 Análisis de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de febrero y 9 de marzo de 2011

Ambas Sentencias tienen relevancia de cara a limitar futuros conflictos entre la administración tributaria y los contribuyentes en materia de carga de la prueba del denominado motivos económicos válidos.

“Existe una preocupante tendencia, en la Administración tributaria, al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir situaciones de elusión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente inidóneas para el fin económico teóricamente perseguido”²³.

Además exponen que no cabe bajo ningún concepto identificar beneficio fiscal como una modalidad de fraude y mucho menos aún justificar el hecho de que de haber usado el contribuyente otra alternativa habría dado lugar a una mayor tributación. Por tanto tal y como señala la propia Sentencia se va a sostener una “teoría rigurosamente inaceptable”, extendiendo el concepto de fraude fuera del propio régimen especial y da lugar a un auténtico ataque al principio de autonomía

²² Lampreave Márquez, P (2011). “*Las doctrinas judiciales de anti-abuso fiscal sobre los acuerdos puramente aplicables en la Unión Europea*”. Revista Quincena Fiscal, nº 21, 2011.

²³ Sentencia de 16 de Febrero de 2011 de la Audiencia Nacional, nº de recurso 320/2007, Sección 2ª.

de voluntad consagrado en el artículo 38 de la Constitución. El resultado de la aplicación de dicha “inaceptable teoría”, supone negar al sujeto pasivo ser beneficiario del régimen fiscal especial, amparándose la Administración tributaria en la existencia de alternativas que dan lugar a una mayor carga impositiva.

Por último dicha Sentencia de 16 de febrero indica que el uso de la denominada cláusula antifraude debe ser estrictamente excepcional, sin poder exigir por parte del sujeto beneficiado una descripción exhaustiva, bastando la prueba razonable sobre los motivos económicos válidos.

La doctrina en su mayoría como Luceño Oliva valora positivamente ambas Sentencias afirmando que *“toda doctrina que ayude a concretar un concepto jurídico indeterminado como el de «motivo económico válido» recogido en el art. 96.2 TRLIS (LA LEY 388/2004) ha de ser bien recibida, máxime cuando se lleva a cabo desde una óptica tan prudente y cargada de razón como lo hace la Audiencia Nacional en las sentencias comentadas”*.²⁴

3.3.2 Carga de prueba tras la aprobación de la Ley 14/2000

En la determinación de la carga de la prueba tiene gran relevancia el anteriormente mencionado artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria según el cual *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*²⁵. Dicho artículo manifiesta la misma idea que el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil *“Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda”*²⁶

Por consiguiente, podríamos concluir que a pesar de la trascendente modificación de la Ley del Impuesto de Sociedades a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2000, la cual permitió a los interesados formular las consultas necesarias a la

²⁴ Luceño Oliva, J.L. (2011). “Motivo económico válido y reestructuraciones empresariales (Comentario a las Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de febrero y 9 de marzo de 2011. Diario La Ley, nº 7668.

²⁵ Artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

²⁶ Artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil

Administración tributaria sobre requisitos y condiciones de aplicación del régimen fiscal especial, esto no puede excluir una facultad de comprobación de la existencia en su caso de determinados indicios de fraude o elusión fiscal por parte de la Administración. De esta manera la Administración procederá a motivar de manera debida en los supuestos de elusión y fraude sin poder basarse únicamente en presunciones para desestimar la voluntad de los sujetos de acogerse al citado régimen. La motivación y justificación se hace necesaria de cara abrir la posibilidad de recurrir en situaciones de desacuerdo entre la Administración y el sujeto.

Como hemos dicho anteriormente la libertad de opción del sujeto, no puede dar lugar a una presunción de fraude amparándose única y exclusivamente en la existencia de alternativas con mayor carga impositiva, donde la Inspección o el TEAC respectivamente nieguen dicho régimen sin justificación alguna por simple presunción. Es por ello que gran parte de la doctrina considera que “onus probandi” o carga de la prueba no se puede atribuir exclusivamente al administrado tras la modificación acaecida por la Ley 14/2000 apuesta por una carga de la prueba compartida, donde Administración tributaria y sujeto limitan su carga de la prueba a lo que pretenden hacer valer.

4. LA CLÁUSULA ANTI-ABUSO :

En la actualidad la encontramos regulada en el ámbito del Derecho Comunitario en el artículo 15 de la Directiva 2009/133/CE de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activo y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social, el cual establece: *“Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;*

el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; b) tenga por resultado que una sociedad, que participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad según las modalidades aplicables antes de la operación en cuestión".²⁷ Como podemos observar la Directiva prevé la posibilidad por parte de los Estados miembros de negar el citado régimen para los casos en los que el objetivo primordial de la operación sea la "evasión o el fraude fiscal". Desde su entrada en vigor la doctrina ha manifestado dos interpretaciones principales, la primera se limita a la interpretación literal de los términos empleados por la Directiva, mientras la otra interpretación atiende al principio comunitario de prohibición de abuso de derecho.

4.1 Interpretación Literal

La principal dificultad que se han encontrado los partidarios de determinar el alcance a través del análisis terminológico ha sido la inclusión en su versión inglesa del controvertido término "tax avoidance" que en función de la acepción que se use del término da como resultado interpretaciones muy dispares del alcance del descrito artículo 15 de la Directiva.

Gran parte de los autores pertenecientes a la corriente de la "interpretación literal" consideran que a tenor del artículo 11 debe incluirse todas aquellas operaciones que presenten algún grado de ilicitud tributaria, es decir tanto violaciones directas como de aquellas otras de menor entidad o indirectas. Destaca García Novoa, el cual afirma que el concepto de "fraude" incluye tanto el fraude de ley del artículo

²⁷ Artículo 15 de la Directiva 2009/133/CE de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activo y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social.

24 de la antigua Ley General Tributaria como la simulación del artículo 25²⁸. Considera que la interpretación que limita el concepto de fraude a la condición necesaria de apreciación de ilícito en grado mayor o menor es la mas consistente al menos con la versión española del artículo 15 de la Directiva.

Otros autores como López Tello, considera que la utilización del término “tax avoidance” en su versión inglesa y tomando una interpretación de cierta amplitud del término afirma que debemos “*amparar bajo la cláusula antiabuso cualquier tipo de minoración en el pago de impuestos que se produzca como consecuencia de la operación de reestructuración de que se trate, de manera que de dicha utilización conjunta resulta un concepto objetivo, minoración en el pago de impuestos, que hace abstracción del medio, lícito o ilícito, indirecto o culpable, a través del cual se consigue*”.²⁹ Sin embargo, esta interpretación ha sido tildada de inconsistente pues tal y como señala e reiteradas ocasiones la jurisprudencia comunitaria , las disposiciones de derecho europeo deben ser objeto de interpretación uniforme a tenor de la totalidad de las versiones de las diferentes lenguas comunitarias³⁰. Por ello se veta la posibilidad de otorgar una interpretación diferente y prioritaria a una disposición de una determina versión lingüística, calificándolo como contrario al principio de aplicación uniforme del Derecho comunitario³¹.

²⁸ García Novoa “La modificación de la clausula antiabuso del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Revista Técnica Tributaria. Nº 55, octubre-diciembre de 2001. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2834896>

²⁹ López Tello, J “La cláusula anti-abuso del régimen fiscal de fusiones tras la sentencia del TJCE de 20 de mayo de 2010”. Actualidad jurídica Uría Méndez. <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/2757/documento/art03.pdf?id=2544>

³⁰ Asunto C-287/00 Comisión de las Comunidades Europeas contra Alemania, 13/12/2001. <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=46966&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=2769108>

³¹ Asunto C-449/93 Rockfon contra Specialarbejderforbundet i Danmark, en calidad de mandataria de Søren Nielsen y otros (Petición de decisión prejudicial planteada por el Østre Landsret)

4.2 Interpretación finalista:

Parte de la presente doctrina “finalista” defienden que el artículo 96.2 del de la Ley del Impuesto sobre Sociedades solo es aplicable cuando las conductas puedan ser calificadas como ilícitas de acuerdo con el ordenamiento jurídico interno del Estado miembro, en este caso España. La principal crítica que recibe dicha parte de la doctrina es ir radicalmente en contra del carácter instrumental de la norma de trasposición respecto de la voluntad armonizadora de la Directiva traspuesta. De esta manera la mayoría de autores de corte “finalista” propugnan atender únicamente a la Directiva y no a las normas de trasposición nacional y de acuerdo a su finalidad de eliminar la fiscalidad como elemento relevante en la toma de decisiones de reestructuración empresarial. Por tanto la mayoría de autores apuesta por una interpretación finalista pero respecto al texto de la Directiva que para el caso concreto es la neutralidad. Así López Santacruz afirma que la cláusula antifraude actúa en el interés de la Hacienda pública *“cuando las operaciones se realizan con la finalidad principal de obtener una ventaja fiscal al margen de cualquier motivación económica, haya habido o no violación de la normativa tributaria, por cuanto que el régimen especial tiene como finalidad conseguir que la fiscalidad no sea un obstáculo en la toma de decisiones sobre reestructuraciones empresariales, de manera que tome una posición neutral en dichas decisiones y no sea, por el contrario, la razón principal que motive la realización de la operación.”*³² Por lo tanto los conceptos de fraude y evasión fiscal deben entenderse e interpretarse de acuerdo con los objetivos de la presente Directiva, teniendo como ventaja principal su aplicación uniforme en la totalidad de los Estados de la Unión sin importar el concepto individual y la tradición jurídica de cada Estado.

4.3 La Doctrina del Business purpose y su acogida normativa.

Existe unanimidad en nuestros autores al afirmar la existencia de influencia de la doctrina anglosajona del business purpose en la Directiva de fusiones, especialmente en la configuración normativa de la cláusula anti-abuso.

El origen de la denominada doctrina del business purpose es jurisprudencial y se ubica en la Sentencia de 7 de enero de 1935 del Tribunal de Apelación del Segundo

³² López Santacruz “Memento Reorganización Empresarial (Fusiones) 2019-2020. Editorial Lefevre. P.P (1114-1115).

Circuito Federal cuyo ponente fue el juez Learned Hand. En el supuesto de la Sentencia se produce una canje de acciones consecuencia de una previa escisión con el único fin de evitar la imposición de los dividendos, simulando que se encontraba inserta en un plan de reorganización. De esta manera la Sra. Gregory socia única de la sociedad United Mortgage Corporation entre cuyos activos figuraban acciones de la sociedad Monitor Securities Corporation, buscaba adquirir las acciones de esta segunda sociedad con el objeto de venderlas en su propio beneficio y para evitar el gravamen constituye una tercera sociedad, aportando las acciones de Monitor para inmediatamente disolverlas y obtener dicha acciones sin el gravamen de los dividendos que debieron aflorar.

El citado Tribunal considero determinante no la voluntad de eludir el impuesto si no la ausencia total de finalidad en la operación de escisión llevada a cabo por la Sra. Gregory, afirmando que se trataba de escisión simulada y disfrazada sin justificación racional.

Dicha doctrina del business purpose ha sido recogida en multitud de sentencias posteriores y muchas de ellas han analizado la procedencia de la aplicación de un régimen fiscal especial con un resultado de carga fiscal más favorable con características similares al establecido en nuestra Directiva de fusiones. En esas sentencias observamos como los obligados tributarios buscan obtener dicha tributación más favorable mediante la conversión de ingresos por dividendos en ganancias patrimoniales por su menor tributación.

Dentro de los diferentes análisis que han hecho nuestros autores de la Sentencia y la similitud de la doctrina del business purpose con nuestra cláusula anti-abuso destaca el realizado por el autor Palao Taboada. Dicho autor considera que la doctrina del business purpose tiene como objeto evitar la elusión fiscal, conocida en el derecho anglosajón como el “tax avoidance” y que al igual que el resto de las doctrinas tiene como fin último determinar la verdadera realidad y naturaleza de las operaciones o negocios para asegurar la correcta aplicación de la ley tributaria. En el caso de la doctrina del business purpose tal y como vemos en la sentencia busca deslindar aquellos casos que existe simulación y se asemejan mucho a la operación que emplean de forma fraudulenta. Sin embargo el autor advierte que *“el propósito no debe confundirse con los motivos; en particular el motivo de reducir*

*impuestos es irrelevante, lo que cuenta es la ausencia de una finalidad que dé sentido a la operación. La distinción recuerda vivamente la doctrina de la causa de la dogmática continental. La doctrina se aplica restrictivamente en los casos de reorganizaciones societarias y en aquellos en los que se trata del reconocimiento de la personalidad jurídica*³³.

Otros autores como Martín Benítez entiende la doctrina del business purpose a raíz de la Sentencia como la necesidad de interpretar las normas tributarias desde un punto de vista finalista, haciendo hincapié en el objetivo que se desprende de la citada norma. Por ello afirma que la exigencia de concurrencia de los conocidos como motivos económicos válidos se *“justifica entonces desde una interpretación teleológica de las normas aplicadas cuando éstas otorgan ventajas tributarias o incentivos fiscales en atención a determinados fines extrafiscales que se verían frustrados si el presupuesto de hecho se realiza con el exclusivo motivo de reducir impuestos. Y ello ocurre con frecuencia cuando el presupuesto de la norma se refiere a operaciones comerciales o industriales.”*³⁴ (Marín Benítez, 2009)

4.4 La cláusula anti-abuso y la libertad negocial del artículo 1255 del Código Civil:

De acuerdo con el artículo 1255 de nuestro Código Civil, *“Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público”*³⁵. Por ello se establece una libertad negocial en el ámbito empresarial con las únicas restricciones impuestas por los límites genéricos integrados por la ley, orden

³³ Palao Taboada, C. (2002). “Los motivos económicos válidos en el régimen especial de las reorganizaciones empresariales”. Revista del Centro de Estudios Financieros nº 235, octubre 2002.

³⁴ Marín Benítez, G. (2009). “La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del *“business purpose”* en el ordenamiento tributario español. Editorial Dykinson.

³⁵ Artículo 1255 del Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil mandada publicar en cumplimiento de la Ley de 26 de mayo último.

público y moral. Muchas de las decisiones del ámbito empresarial van a tener implicaciones de carácter fiscal.

Sainz de Bujanda define el concepto de tributo *“como los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*³⁶. En múltiples ocasiones observamos como se abordan operaciones de planificación fiscal con el objetivo de reducir la carga tributaria. Dicho ahorro fiscal no tiene que ser contrario al ordenamiento siempre y cuando se encuadre dentro de la denominada economía de opción o de las posibilidades que establezca el ordenamiento. Por lo tanto tal y como señala Ferreiro *“la opción, pues, por un negocio, acto, contrato u operación económica válido, lícito y real es jurídicamente intachable, aunque se haya elegido, en comparación con otros, por su resultado equivalente y su menor o nula carga fiscal”*³⁷

La planificación fiscal queda en principio calificada como un comportamiento lícito y no puede ser en consecuencia equiparable al fraude o elusión fiscal siempre y cuando al optar por cualquiera de las opciones se de cumplimiento a la obligaciones fiscales establecidas. Esto no quiere decir que el hecho de optar por uno u otro camino puede llevar aparejado una menor carga impositiva por parte de los sujetos pasivos y dicho motiva sea tomado en consideración por estos a la hora de tomar la decisión.

Nuestra jurisprudencia en este sentido ha venido aceptando la licitud de dicha libertad de decisión empresarial siempre y cuando se encuentre dentro de los límites legales, de esta manera el Tribunal Supremo ha establecido en su Sentencia del 2 de noviembre de 2002 que *“los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas*

³⁶ Sainz de Bujanda, F.: *“Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción”*. Hacienda y Derecho, volumen II. 1962

³⁷ Ferreiro Lapatza, J. J : *“Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”*. Quincena Fiscal, núm. 8. 2001

ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal” ³⁸

La jurisprudencia comunitaria señala en la misma línea que *“cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la normativa comunitaria no le obliga a optar por la que maximice el pago del impuesto”*³⁹. De esta manera es el sujeto el que decide en última instancia la opción más beneficiosa que se suele corresponder con la de menor carga impositiva.

Por todo ello podemos concluir afirmando que tanto a nivel europeo como interno se reconoce la libertad empresarial de manera que sean los sujetos los que dirijan sus negocios de la manera que consideran más oportuna y beneficiosa par sus respectivos intereses, haciendo uso de las denominas “economías de opción” siempre y cuando sean permitidas por los respectivos ordenamientos reguladores de la materia.

4.4.1 El abuso de Derecho como límite a la libertad negocial:

La autonomía de la voluntad en el ámbito de los negocios establecida en nuestro ordenamiento a raíz del artículo 1255 del Código Civil en ningún caso comprende aquellas alteraciones intencionadas de las formas jurídicas o de las operaciones descritas con el objeto de minorar la carga fiscal. En esos casos nos situaríamos en situaciones de abuso de derecho, que han sido definidas por De Castros como *“estamos ante un abuso de Derecho cuando se utiliza un instituto por ejemplo la fusión, al límite de los fines para los cuales está institucionalmente destinado”*⁴⁰.

En este sentido será de gran relevancia dado el origen comunitario del régimen fiscal, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión en dicha materia con el objeto de fijar en que circunstancias cabría la aplicación de la cláusula anti-abuso de los ordenamientos internos de los países miembros.

³⁸ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª de fecha 2 noviembre 2002. RJ: 2003/1025

³⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), del 21 de febrero de 2006.

⁴⁰ De Castro y Bravo, F (1985). *“El negocio jurídico”*. Editorial Civitas, S.A, Madrid.

En primer lugar tal y como señala la Sentencia de 12 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la apreciación del abuso de derecho debe ser interpretado a la luz del fin perseguido por la normativa comunitaria que en principio ampara dicho comportamiento⁴¹.

Para el caso de las operaciones de reestructuración empresarial, entendemos que la libertad fundamental afectada sería la de establecimiento. Sin embargo es jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión que *“para interpretar una disposición de Derecho Comunitario, procede tener en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte”*⁴². Por lo tanto vemos como la cláusula anti-abuso se activaría cuando el comportamiento del sujeto pasivo no se corresponda con los objetivos de la normativa de la que forma parte, en este caso de la Directiva 90/434/CEE. En el caso de Directiva de fusiones tal y como hemos descrito en apartados anteriores del presente TFG, su objetivo prioritario es evitar que el sistema fiscal sea un obstáculo en la toma de decisiones comprendidas en el ámbito de las reestructuraciones empresariales tales como fusiones, escisiones, canje de valores, consiguiendo una equiparación con las condiciones de dichas operaciones cuando se dan en el interior de un Estado. Esta Directiva por lo tanto no solo es respetuosa con la libertad establecimiento si no que favorece la participación entre empresas con sede social en otro Estado miembro distinto al suyo.

En este sentido el Tribunal de Justicia de la Unión ha venido señalando que los justificación de medidas como la cláusula anti-abuso se sitúa en combatir comportamientos consistentes en la creación de montajes artificiales y ausentes sustrato económico con el propósito de eludir el pago de determinados impuestos. Por el contrario cuando exista hechos tales como la mejora de la estructura organizativa o la mejora de la productividad que justifiquen de forma racional la pretensión del sujeto pasivo de ser beneficiario del régimen fiscal especial no se

⁴¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de septiembre de 2006, (Gran Sala). Asunto C-196/04, Cadbury Schweppes.

⁴² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 17 de noviembre de 1983. Asunto 292/82. ECLI:EU:C:1983:335

podrá privar a este y por tanto no se activará la cláusula anti-abuso pues de lo contrario atentaría contra la libertad de establecimiento.

Como conclusión y tal y como señala PALAO TABOADA se apreciará la existencia de abuso cuando se proceda “elegir formas o negocios jurídicos insólitos, es decir, no correspondientes a los hechos o relaciones económicas que se pretende conseguir”⁴³

4.5 Interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión:

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre el alcance del precepto que contiene la cláusula antifraude actualmente ubicado en el artículo 15 (artículo 11 originalmente) de la Directiva 2009/133/ CE. Siguiendo un orden cronológico comenzaremos analizando el pronunciamiento STJUE de 17 de julio de 1997 , asunto C-28/95 conocido como caso Leur-Bloem. Se trata de una operación de compra de participaciones de una sociedad holding cuyo pago se instrumenta mediante el canje de participaciones de dos sociedades holandesas de las que era socia única y directora la señora Leur-Bloem y pretende que dicha operación se califique como fusión por canje de participaciones. La Inspección de su país lo denegó al entender que los motivos alegados por la parte interesada no eran merecedores de la aplicación del régimen.

La legislación interna holandesa imponía requisitos para la calificación de la operación como fusión de ahí que el Tribunal imponga su análisis no solo desde la perspectiva del artículo 2 (ámbito de aplicación) si no también del 11 (actual 15). La Directiva impone a los Estados miembros el deber de aplicar las ventajas fiscales previstas en el régimen cuando estas no tengan como finalidad la evasión o el fraude fiscal y permiten aplicar la presunción de que la ausencia de motivos económicos válidos constituyen un principio de fraude o evasión. Sin embargo y tal y como hemos analizado en la parte del presente trabajo de fin de grado dedicado a

⁴³ Palao Taboada, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario (Notas para un estudio)", Crónica Tributaria, p.677-695

los motivos económicos válidos, la existencia de una presunción no supone la posibilidad de aplicación de criterios generales predeterminados, pues de ser así constituiría un abuso por parte de las autoridades y la Sentencia indica que deben proceder los Tribunales caso por caso a un examen global de la misma.

En cuanto a la delimitación del concepto de cláusula anti-abuso y que debe entenderse por tanto por fraude o evasión la presente Sentencia lejos de solventar siembra grandes dudas en su resolución. Dos son las posibles interpretaciones que nos da la presente Sentencia en diferentes partes de su pronunciamiento sobre el concepto de evasión o fraude.

La primera de ellas se desprende de la siguiente afirmación *“de la letra d) del artículo 2 y del sistema general de la Directiva se deduce que el régimen fiscal común establecido en ella, que comprende diferentes ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales”*⁴⁴. De esta manera el Tribunal parece admitir la existencia de operaciones que tengan como motivos puramente fiscales siempre y cuando dicha ventaja fiscal no pueda ser calificada como ilícita desde una perspectiva fiscal. Autores como Salto Guglieri ven en dicha pronunciamiento una admisión *“ del ejercicio de la lícita economía de opción”*⁴⁵

Sin embargo, de forma prácticamente seguida la misma Sentencia afirma que *“El concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas”*⁴⁶. Del tenor literal de dichas palabras pronunciadas por el TJUE en la Sentencia nos llevaría a denegar la posibilidad de acogida del régimen fiscal especial a una operación de canje de

⁴⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95.

⁴⁵ Salto Guglieri, J (2020). “Aplicación del régimen fiscal especial. Artículo 97 TRLIS”. Manual de operaciones de reestructuración empresarial. Editorial CISS, julio 2010.

⁴⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95

acciones que solo persiga una ventaja fiscal independientemente de que la misma pueda considerarse lícita.

A favor de la primera de las interpretaciones podemos decir que la no existencia de un motivo económico válido no deriva su calificación de ilicitud, por lo tanto la búsqueda de un beneficio fiscal puede ser considerado como perfectamente lícito.

La mayoría de los autores como es el caso de Calderón Carrero y Martín Jiménez se inclinan por la segunda de las interpretaciones y *“advierten de que el Tribunal de Justicia, en Leur-Bloem, concedió a los Estados miembros la posibilidad de impedir operaciones con una motivación única y exclusivamente fiscal. Con esta idea, el TJUE parece que se adhirió a la posición de aquel sector doctrinal que había”*⁴⁷. Por tanto a pesar de la discusión doctrinal derivada de la falta de claridad de la Sentencia, parece ser que identifica el entonces artículo 11 de la Directiva vetando la aplicación a aquellas operaciones cuya motivación única y principal sea exclusivamente fiscal.

Otro pronunciamiento relevante del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a efectos de delimitar la cláusula anti-abuso es la Sentencia de 5 de julio de 2007, C-321/2005, conocido como el asunto Kofoed. El Tribunal va a resolver sobre el alcance del entonces artículo 11 de la Directiva (actualmente artículo 15), haciendo mención especial al proceso de trasposición de la norma desde su previsión inicial en la Directiva hasta su inclusión en el ordenamiento jurídico interno del Estado miembro en cuestión.

La Sentencia en un principio remite al pronunciamiento antes analizado del asunto Leur-Bloem, *“del sistema general de la Directiva 90/434 se deduce que el régimen fiscal común establecido en ella, que comprende diferentes ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales”*⁴⁸. Por lo tanto parece que en

⁴⁷ García Novoa, C. (2000). Temas de Derecho penal Tributario. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. (P.P 156)

⁴⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 5 de

principio permite la aplicación del régimen a operaciones con fines “puramente fiscales”, no hace mención a diferencia de la Sentencia Leur-Bloem al carácter lícito o no de la operación en cuestión.

A continuación la Sentencia limita la aplicación a aquellas prácticas que se consideren abusivas, afirmando *“Los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho comunitario de manera abusiva o fraudulenta. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario”*⁴⁹. De esta manera recuerda la prohibición del abuso de derecho, donde en ningún caso se procederá a aplicar el régimen fiscal especial recogido en la citada Directiva.

En relación al proceso de trasposición de la Directiva, la Sentencia comienza recordando la obligación legal por parte de los Estados de adoptar en su ordenamiento interno las disposiciones que sean necesarias de cara a garantizar la eficacia de las Directivas. Sin embargo recuerda que según *“el principio de seguridad jurídica se opone a que las directivas puedan, por sí mismas, crear obligaciones para los particulares. Por lo tanto, el Estado no puede invocar las directivas en cuanto tales frente a los particulares”*⁵⁰ (STJUE,C-321/05). Seguidamente la Sentencia recuerda la libertad de forma de las que disponen los Estados para garantizar la eficacia de la Directiva *“los Estados miembros pueden elegir la forma y medios de ejecutar las directivas que permitan garantizar del mejor modo el resultado que éstas persiguen”*.

Por todo ello, podemos concluir que el Tribunal de Luxemburgo reitera la libertad que tienen los Estados a efectos de configurar su ordenamiento jurídico interno

julio de 2007, en el asunto C-321/05,

⁴⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia del Unión Europea (Sala Primera) de 5 de julio de 2007, en el asunto C-321/05

⁵⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia del Unión Europea (Sala Primera) de 5 de julio de 2007, en el asunto C-321/05

siempre y cuando garanticen la efectividad de la Directiva, que en el presente caso se refiere a asegurar la cláusula anti-abuso, limitando la aplicación del régimen fiscal a aquellas operaciones abusivas. De esta manera ante la entrada en vigor de una nueva Directiva como la de fusiones, los Estados destinatarios no tienen la obligación de introducir nuevas disposiciones normativa en su respectivo ordenamiento interno si éste ya garantiza con sus disposiciones actuales la correcta aplicación de la Directiva, es decir la entrada en vigor de la Directiva, impone la obligación a los Estado miembros de contar con una normativa adecuada con la Directiva pero no siempre requiere la introducción de nuevas normas si con las normas anteriores a la entrada en vigor de la citado Directiva se consigue el resultado promovido por el texto comunitario.

Por último vamos analizar la Sentencia de 20 de mayo de 2010, C-325/08, la cual en la parte inicial de su resolución vuelve a reproducir idéntico pronunciamiento que sus dos antecesoras *“se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales”*⁵¹. Como elemento innovador en la presente Sentencia lo encontramos a este pronunciamiento *“En estas circunstancias, las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 no pueden denegarse invocando su artículo 11, apartado 1, letra a), para compensar el no pago de un impuesto, como el controvertido en el procedimiento principal. “Aplicar otro criterio no sólo comprometería la interpretación uniforme y coherente de la Directiva 90/434, sino que también iría más allá de lo necesario para salvaguardar los intereses financieros del Estado miembro de que se trata, tal como se establece en el cuarto considerando de esta Directiva”*. De esta manera el Tribunal limita la aplicabilidad de la cláusula anti-abuso a lo estrictamente necesario para salvaguardar los intereses financieros del Estado pero vetando estrictamente cualquier ampliación del ámbito de aplicación. El Tribunal no niega la importancia del ámbito fiscal como elemento relevante para un Estado pero no acepta que se vete la aplicación del régimen cuando el beneficiario puede obtener un ahorro fiscal de un impuesto no contenido en la Directiva como es el Impuesto

⁵¹ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala primera) de 20 de mayo de 2010, asunto C-352/08.

sobre Trasmisiones Patrimoniales.

Tras los tres pronunciamientos analizados del máximo intérprete del derecho comunitario podemos concluir que entendemos fraude o evasión fiscal a efectos de la Directiva 90/434/CEE y definirla como la búsqueda de la obtención de una ventaja puramente fiscal en ausencia de cualquier motivo económico válido. Así el TJUE adopta la interpretación finalista comunitaria de lo que se debe entender por fraude o evasión fiscal, tomando como referencia los objetivos de la Directiva de fusiones que establece en su exposición de motivos *“establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de 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, al tiempo que salvaguarde los intereses financieros del Estado de la sociedad transmitente o dominada”*.⁵²

4.6 Interpretación de la cláusula anti-abuso de la doctrina administrativa:

4.6.1 Tribunal Económico-Administrativo Central:

Tal y como señala Salto Guglieri, la doctrina del TEAC sobre la cláusula anti-fraude contenida en el artículo 96.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente se corresponde con el artículo 89.2 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) se puede sintetizar como *“la ausencia de una motivación económica en la operación y la obtención, a resultas de la misma, de una ventaja fiscal es una concreción de la situación de fraude o evasión fiscal contra la que reacciona la norma, tanto tras la entrada en vigor de la Ley 14/2000 como anteriormente, considerando que el nuevo inciso, que se trae de la Jurisprudencia Comunitaria (Leur-Bloem), sirve como criterio interpretativo válido respecto de*

⁵² Exposición de motivos de 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 realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

*períodos en los que aquél no estaba vigente*⁵³

Por lo tanto el TEAC exige la existencia de una ventaja de tipo económico fruto de la racionalización o reestructuración acaecida en la operación para acogerse al citado régimen, negando el acceso aquellas operaciones que suponga una mera ventaja fiscal. Ejemplo de dicha doctrina lo encontramos en resoluciones como la del 2 de marzo de 2007, en la cual se le niega el acceso al régimen fiscal especial a una operación de fusión por absorción entre dos sociedades, una de las cuales con anterioridad a la operación no desarrollaba actividad alguna más allá de la tenencia del 100% de las acciones de la entidad absorbida. Por todo ello el TEAC establece que *“no parece necesario realizar una operación como la que se propone para lograr el fin económico perseguido, lo que unido a que de los datos aportados no cabe deducir la existencia de un motivo económico válido que justifique la realización de la operación, permite presumir que su finalidad no es otra que la de aprovechar las ventajas fiscales del citado régimen especial de la LIS”*⁵⁴.

Otro pronunciamiento relevante del TEAC es el del 24 de julio de 2008, donde el Tribunal afirma que en todo momento debemos observar siempre la acreditación de los motivos económicos válidos desde la óptica de la sociedad y no desde la de los socios. Por ello desestima la operación *“pues aunque en una primera fase hay un proceso de concentración empresarial, que puede considerarse un motivo económico válido, la posterior escisión total no conlleva tal motivación económica, ya que se pretende simplemente la separación de los socios y la salida de una parte de ellos, que transmiten su participación a los demás, sin coste fiscal”*⁵⁵.

⁵³ Salto Gugliere, J (2020). “La interpretación de la cláusula anti-fraude por parte de la doctrina administrativa y de nuestros tribunales”. *Manual de operaciones de reestructuración empresarial*”, primera edición, Editorial CISS, Madrid, Julio 2010.

⁵⁴ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/2233/2005 de 02 de Marzo de 2007

⁵⁵ Resolución nº 00/1111/2007 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 24 de Julio de 2008

4.6.2 Dirección General de Tributos:

En términos generales la doctrina de la Dirección General de Tributos se ha desarrollado prácticamente de forma paralela a la del Tribunal Económico Administrativo Central. De esta manera la DGT ha rechazado en todo momento la utilización del régimen fiscal especial como un mecanismo de minoración de la carga impositiva con ambas redacciones de la Ley, es decir no ha modificado su criterio tras la entrada en vigor de la Ley 14/2000.

Sin embargo, hubo una resolución vinculante el 22 de junio de 1999, en la que muchos han buscado amparándose en la ausencia de claridad, una aceptación de la “economía de opción en el marco del régimen fiscal especial”⁵⁶ que nunca ha existido. En dicha resolución se preguntaba a la DGT sobre si la inexistencia de actividad de alguna de las sociedades participantes en la operación impedía la apreciación de motivos económicos válidos y por consiguiente se interpretaba que la misma tenía como finalidad el fraude o la evasión. En su resolución recuerda la necesidad de realización de un examen global pero niega que exista obligación de desarrollar una actividad por parte de alguna de las sociedades participantes y concluye afirmando que *“hay que indicar que cuando concurra un motivo económico válido, diferente del puramente fiscal, la utilización por parte del contribuyente de aquel procedimiento que le permita pagar el mínimo de impuestos no puede permitir, por sí mismo, presumir un propósito de fraude o evasión fiscal e impedir la aplicación del régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS. En definitiva, existiendo un objetivo distinto del exclusivamente fiscal, el contribuyente tiene el derecho de utilizar los medios para conseguirlo que le parezcan más adecuados desde el punto de vista fiscal”*⁵⁷. Como podemos observar no existe una aceptación de la utilización del régimen por motivos fiscales, es más la presente resolución en todo momento recuerda la necesidad de que concurran motivos económicos válido para acogerse al régimen fiscal especial. Lo que sí dice la

⁵⁶ Pont Clement, J.F (2006). “La economía de opción”. MARCIAL PONS, EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, S. A. MADRID 2006

⁵⁷ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0038-99 de 22 de Junio de 1999

resolución es que la operación que concurriendo los exigidos motivos económicos válidos tenga como resultado una menor carga tributaria, no podrá presumirse automáticamente la existencia de fraude o evasión.

En pronunciamientos posteriores como el de 14 de julio de 2015 la DGT ha sido más contundente *“Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferentes, no es de aplicación el régimen especial”*⁵⁸.

Por todo ello vemos como la DGT basándose en la exposición de motivos de la Directiva de fusiones (Directiva 90/434/CEE) busca que la fiscalidad no sea un impedimento en la operaciones de reestructuración pero tampoco un estímulo y exige que dichas operaciones se tomen amparándose en motivos económicos válidos, donde la fiscalidad juegue un papel neutral.

4.6.3 Tribunales de los Contencioso-Administrativo

El primer pronunciamiento con relevancia lo encontramos en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia el 24 de enero del 2000, por lo que durante muchos años ha habido una ausencia total de pronunciamientos por parte de nuestros Tribunales contencioso-administrativo. Dicha Sentencia a pesar de que versa sobre el Impuesto de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es interesante porque analiza la cláusula anti-abuso y por ser la primera. El artículo que en dicho momento contenía la cláusula anti-abuso era el artículo 16.2 de Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que en la actualidad se correspondería con el 96.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

La Sentencia establece *“Por ello, y teniendo en cuenta que la Exposición de Motivos de una Ley, como interpretación auténtica de la misma, permite que se interprete y*

⁵⁸ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2150-15 de 14 de Julio de 2015

aplique de acuerdo con la intención manifestada del legislador, resulta evidente que cuando cualquiera de las operaciones previstas en el artículo 1o de la Ley no sea una operación económica tendente a una reestructuración empresarial o a una concentración de empresas, aunque formalmente revista dicha apariencia, no le será de aplicación el régimen fiscal establecido en la norma, pues la finalidad de la misma es la de establecer un régimen fiscal específico para las operaciones tendentes a los objetivos antes señalados. Cualquier otra finalidad u objetivo que se persiga con las operaciones de escisión, fusión, aportación de ramas de actividad o canje de valores se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la ley y, en consecuencia, le será de aplicación el régimen fiscal establecido con carácter general en la normativa propia de cada tributo”⁵⁹. Por ello vemos como el Tribunal resuelve afirmando que para la aplicación del régimen fiscal especial es necesario que se trate de una operación donde concurren motivos validos tales como la reestructuración o la concentración empresarial, negando en caso contrario dicha régimen específico cuando los motivos sean otros o estos sean simulados.

Posteriormente la mayoría de los pronunciamientos han sido protagonizados por la Audiencia Nacional que han contribuido a delimitar la aplicación y el concepto de la clausula anti-abuso. Destacamos la Sentencia de 31 de marzo de 2008 de la Audiencia Nacional, en la cual el Tribunal afirma que el objeto principal de la operación que pretenda ser beneficiaria del régimen fiscal especial no puede ser de carácter fiscal pero si pueden aparecer de forma simultánea a un motivo económico válido de mayor entidad. De esta manera afirma que *“como ya se ha adelantado, la LIS exige que la existencia de evasión fiscal haya sido el objetivo principal que ha motivado la operación, por lo que a sensu contrario, si se prueba que los motivos principales han sido económicos y lo accesorio resulta la evasión fiscal, se deberá admitir la aplicación del régimen especial”⁶⁰.*

⁵⁹ Sentencia 23/2000 del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso, Sección 1º, del 24 de enero del 2000. Nº de Recurso 2631/1996. ECLI: ES:TSJMU:2000:207

⁶⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional, nº 3096/2008. Sala de los Contencioso, Sección 2º, nº de recurso 658/2004 del 31 de marzo de 2008. ECLI: ES:AN:2008:3096

En pronunciamientos similares de la Audiencia vemos como el Tribunal hace hincapié en que la activación de la cláusula anti-abuso y el consiguiente rechazo del régimen fiscal especial debe ser el resultado de la ausencia de la acreditación de motivos económicos válidos diferentes del ahorro fiscal. Dicha idea se plasma en la resolución de 28 de septiembre de 2009 de la Audiencia Nacional la cual establece *“en conclusión la ausencia de motivo económico válido conlleva la presunción de que la operación se realiza precisamente para disfrutar indebidamente del régimen de neutralidad, con la consiguiente presunción de fraude o evasión fiscal, produciendo la inaplicación del régimen especial, sin que se haya desvirtuado por la recurrente”*⁶¹.

Es relevante la caracterización que hace la Audiencia del régimen fiscal especial como bonificación o beneficio y limitando la posibilidad de aplicación de cualquier tipo de analogía que pudiese extender sus beneficios a supuestos no comprendidos en su ámbito de aplicación. Dicha afirmación la encontramos en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de julio de 2007, la cual establece que *“debe señalarse que como nos encontramos ante la aplicación de una norma que tiene un contenido de bonificación o beneficio fiscal, debe entenderse vigente lo previsto en el art. 23 de la LGT en vigor en el momento de los hechos, precepto que contiene igualmente el actual art. 14 de la Ley 58/2003 y que dispone: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”*⁶²

Por último y en relación a la carga de la prueba la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2007 nos recuerda tal y como hemos visto anteriormente la doctrina del Supremo consistente en que cada parte ha de acreditar aquello que pretende *“invocar a su favor”*. De esta manera la Sentencia establece que *“en todo caso debe tenerse en cuenta que, como ha dicho el Tribunal*

⁶¹ Sentencia de la Audiencia Nacional nº4095/2009. Sala de lo Contencioso, Sección 7ª, nº de recurso 366/2007 del 28 de septiembre de 2009. ECLI: ES:AN:2009:4095.

⁶² Sentencia de la Audiencia Nacional nº 3284/2007, Sala de lo Contencioso, Sección 7ª, nº de Recurso 220/2006 de 9 de Julio de 2007. ECLI: ES:AN:2007:3284

Supremo, la opinión o juicio de la parte no puede prevalecer sobre la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia dentro de las reglas de la sana crítica -- STS de 30 de noviembre de 1985 --, así como que si bien la presunción de legalidad del acto administrativo desplaza la carga de accionar al administrado, esto no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, punto éste respecto del cual se han de aplicar las reglas generales: cada parte soporta la carga de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor” ⁶³. Por lo tanto la Sentencia concluye que la Administración tributaria no esta obligada acreditar la existencia del fraude o la evasión para la activación de la cláusula anti-abuso, si no que basta con limitar la labor de calificación y comprobación a determinar si la operación está dentro o no del ámbito de aplicación de la norma.

5. CONCLUSIÓN:

El presente trabajo de fin de grado ha buscado delimitar el concepto y el alcance de los motivos económicos válidos como condición necesaria para la aplicación del régimen fiscal especial cuyo regulación se encuentra en la Directiva 2009/133/CEE de 19 de octubre. En esta labor delimitadora se ha hecho especial hincapié en el análisis jurisprudencial y doctrinal ante la inexistencia de un precepto legal que enumere o defina los motivos económicos válidos más allá de meros ejemplos como la racionalización o reestructuración de actividades de las entidades participantes.

La legislación europea como nacional en la materia limitan la aplicación del citado régimen fiscal especial cuando la operación tenga como objeto principal la

⁶³ Sentencia de la Audiencia Nacional nº3881/2007, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, nº de Recurso 518/2004 de 20 de septiembre de 2007. ECLI: ES:AN:2007:3881

obtención de una ventaja fiscal pero nada dice de la concurrencia de motivos fiscales y económicos y su posible admisión o no. En este sentido una vez acometido el exhaustivo análisis podemos concluir que la existencia de una ventaja fiscal no es óbice para que una operación societaria se acoja al citado régimen fiscal especial siempre y cuando la operación cuente con un motivo económico válido.

Especialmente controvertido ha sido el “onus probandi” de los motivos económicos válidos entre el sujeto pasivo beneficiario del régimen fiscal especial y la Administración tributaria. Dicha carga de la prueba se ha visto afectada por modificaciones legislativas diversas y líneas jurisprudenciales contradictorias. A modo de síntesis podemos afirmar que en la actualidad y según la interpretación mayoritaria de la doctrina, tras la modificación acometida por la Ley 4/2000 no podemos atribuir la carga de la prueba exclusivamente al obligado tributario y por tanto se establece una carga de la prueba compartida donde cada sujeto debe probar lo que pretende hacer valer. En este sentido los últimos pronunciamientos de la Audiencia Nacional en la materia niegan la posibilidad de denegar al sujeto pasivo el diferimiento del régimen fiscal especial cuando fruto de la operación se produzca una carga impositiva menor.

Los requisitos formales para ser beneficiario también han sufrido modificaciones, partiendo de una situación inicial en la que el obligado tributario debía realizar una comunicación formal al Ministerio competente, en este caso el de Economía y Hacienda, a una presunción generalizada de opción por el régimen donde el obligado tributario deberá comunicar únicamente cuando no pretende acogerse al régimen fiscal especial, presumiendo su acogida en el resto de los casos.

En relación a la cláusula anti-abuso como mecanismo anti-elusivo de la Directiva 2009/133/CE, se ha impuesto su interpretación finalista comunitaria, donde los conceptos de fraude o evasión fiscal debe interpretarse de acuerdo con los objetivos de la Directiva y de esa manera impedir interpretaciones diversas en los diferentes Estados miembros en función de su tradición jurídica y su trasposición.

La libertad negocial en el ámbito empresarial consagrada en virtud del artículo 1255 del Código Civil en principio ampara las operaciones de planificación fiscal siempre y cuando el resultado de la operación haya cumplido con las obligaciones fiscales establecidas a pesar de que la carga fiscal resultado de dicha planificación haya resultado en una magnitud menor. Sin embargo la doctrina y la jurisprudencia establece como límite de dicha libertad negocial el abuso de derecho como la utilización de formas o negocios jurídicos insólitos, es decir, no correspondientes a los hechos o relaciones económicas que se pretende conseguir.

Respecto a la activación de la citada cláusula anti-abuso, podemos concluir del exhaustivo análisis jurisprudencial que limita su virtualidad a la obtención de una ventaja puramente fiscal en ausencia de cualquier motivo económico válido. Dicha jurisprudencia incorpora matices interesantes como que la acreditación de los motivos deben analizarse desde la óptica de la sociedad y no desde la de los socios o la posibilidad de que concurra en la operación alguna sociedad sin actividad alguna pero que el resultado de la operación de ambas cuente con el motivo exigido. Además en todo momento la jurisprudencia comunitaria y nacional apunta a la necesidad de realizar un examen global de cada operación sin poder negar dicha neutralidad amparándose única y exclusivamente en presunciones.

Por todo ello considero que hemos podido dar respuesta a los objetivos propuestos y hemos contribuido a la delimitación del ambiguo concepto de motivo económico válido y a la configuración de la cláusula anti-abuso.

6. BIBLIOGRAFÍA

Legislación:

- Directiva 90/434/ del Consejo CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros
- Artículo 4.2 b) Directiva 2009/133/CEE
- Exposición de motivos de la Ley 29/1991
- Artículo 89 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Artículo 96.1 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Artículo 16 Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.
- Artículo 110.2 Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Nueva redacción artículo 110.2, en adelante 96.2, modificación acaecida Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social
- Artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria.
- Artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil
- Artículo 15 de la Directiva 2009/133/CE de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activo y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social

- Artículo 1255 del Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil mandada publicar en cumplimiento de la Ley de 26 de mayo último.

Obras Doctrinales:

- Carraco González, F.M (2018). “La Directiva 2009/133 CE sobre fusiones y otras operaciones de reestructuración empresarial”. Curso de Derecho Tributario 13º
- Manual de Derecho Tributario, parte especial. 9º edición, editorial Thomson Reuters Aranzadi. P.P (956)
- Memento Práctico, Reorganización Empresarial (Fusiones). Editorial Francis Lefevre. P.P (1255-1256)
- Calderón Gonzalez, J.M (2019). “*Opción por el regimen especial en fusiones. Comunicación y neutralidad fiscal*”. Actualidad Administrativa nº 11, noviembre 2019, Nº 11, 1 de nov. de 2019 Editorial Wolters Kluwer
- Lampreave Márquez, P (2011). “*Las doctrinas judiciales de anti-abuso fiscal sobre los acuerdos puramente aplicables en la Unión Europea*”. Revista Quincena Fiscal, nº 21, 2011
- Luceño Oliva, J.L. (2011). “Motivo económico válido y reestructuraciones empresariales (Comentario a las Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de febrero y 9 de marzo de 2011. Diario La Ley, nº 7668.
- García Novoa “La modificación de la clausula antiabuso del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Revista Técnica Tributaria. Nº 55, octubre-diciembre de 2001.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2834896>
- López Tello, J “La cláusula anti-abuso del régimen fiscal de fusiones tras la sentencia del TJCE de 20 de mayo de 2010”. Actualidad jurídica Uría Méndez.
<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/2757/documento/art03.pdf?id=2544>
- López Santacruz “Memento Reorganización Empresarial (Fusiones) 2019-2020. Editorial Lefevre. P.P (1114-1115).
- Palao Taboada, C. (2002). “Los motivos económicos válidos en el régimen especial de las reorganizaciones empresariales”. Revista del Centro de Estudios Financieros nº 235, octubre 2002

- Marín Benítez, G. (2009). "La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del *"business purpose"* en el ordenamiento tributario español. Editorial Dykinson.
- Sainz de Bujanda, F.: *"Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción"*. Hacienda y Derecho, volumen II. 1962
- Ferreiro Lapatza, J. J : "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal". Quincena Fiscal, núm. 8. 2001
- DE CASTRO Y BRAVO, F (1985). *"El negocio jurídico"*. Editorial Civitas, S.A, Madrid
- Palao Taboada, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario (Notas para un estudio)", Crónica Tributaria, p.677-695
- Salto Guglieri, J (2020). "Aplicación del régimen fiscal especial. Artículo 97 TRLIS". Manual de operaciones de reestructuración empresarial. Editorial CISS, julio 2010.
- García Novoa, C. (2000). Temas de Derecho penal Tributario. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. (P.P 156)
- Salto Gugliere, J (2020). "La interpretación de la cláusula anti-fraude por parte de la doctrina administrativa y de nuestros tribunales". *Manual de operaciones de reestructuración empresarial"* , primera edición, Editorial CISS, Madrid, Julio 2010.
- Pont Clement, J.F (2006). "La economía de opción". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2006

Jurisprudencia:

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta) de 10 de noviembre de 2011.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo contencioso-administrativo, 2643/2019, ECLI: **ES:AN:2019:2643**
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala primera de lo Civil, nº 1916/2013 de 16 de mayo de 2013. ECLI: ES:TS:2013:1916
- Sentencia de 16 de Febrero de 2011 de la Audiencia Nacional.
- Asunto C-287/00 Comisión de las Comunidades Europeas contra Alemania, 13/12/2001.

- Asunto C-449/93 Rockfon contra Specialarbejderforbundet i Danmark, en calidad de mandataria de Søren Nielsen y otros (Petición de decisión prejudicial planteada por el Østre Landsret)
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª de fecha 2 noviembre 2002. RJ: 2003/1025
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), del 21 de febrero de 2006.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de septiembre de 2006, (Gran Sala). Asunto C-196/04, Cadbury Schweppes.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 17 de noviembre de 1983. Asunto 292/82. ECLI:EU:C:1983:335
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 5 de julio de 2007, en el asunto C-321/05,
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 5 de julio de 2007, en el asunto C-321/05
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 5 de julio de 2007, en el asunto C-321/05
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala primera) de 20 de mayo de 2010, asunto C-352/08.
- Sentencia 23/2000 del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso, Sección 1ª, del 24 de enero del 2000. Nº de Recurso 2631/1996. ECLI: ES:TSJMU:2000:207
- Sentencia de la Audiencia Nacional, nº 3096/2008. Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, nº de recurso 658/2004 del 31 de marzo de 2008. ECLI: ES:AN:2008:3096

- Sentencia de la Audiencia Nacional nº4095/2009. Sala de lo Contencioso, Sección 7ª, nº de recurso 366/2007 del 28 de septiembre de 2009. ECLI: ES:AN:2009:4095.
- Sentencia de la Audiencia Nacional nº 3284/2007, Sala de lo Contencioso, Sección 7ª, nº de Recurso 220/2006 de 9 de Julio de 2007. ECLI: ES:AN:2007:3284
- Sentencia de la Audiencia Nacional nº3881/2007, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, nº de Recurso 518/2004 de 20 de septiembre de 2007. ECLI: ES:AN:2007:3881

DGT y TEAC:

- Resolución de la Dirección General de Tributos Nº 1129-99
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central **00/1806/2011**
- fecha 31/01/2013
- Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/2233/2005 de 02 de Marzo de 2007
- Resolución nº 00/1111/2007 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 24 de Julio de 2008
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0038-99 de 22 de Junio de 1999
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2150-15 de 14 de Julio de 2015